

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS

**SISTEMA DE CUSTO RKW VERSUS ABC: UM ESTUDO DE
CASO DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SANTA CATARINA**

Por: Alexandre Prates Goulart

Orientador: Prof. João Serafim Tusi da Silveira

Coorientador: João Geraldo Mattos

***Área de pesquisa:* Custos hospitalares**

***Palavras chaves:* Sistema de custos**

Métodos de custeio

Apuração de custos

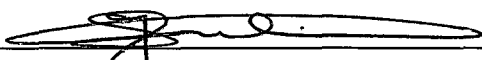
Florianópolis, setembro de 2003.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS

**SISTEMA DE CUSTO RKW VERSUS ABC: UM ESTUDO DE
CASO DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SANTA CATARINA**

A Banca Examinadora resolveu atribuir o conceito...7,0...(Sete) ao acadêmico ALEXANDRE PRATES GOULART, pela apresentação deste trabalho na disciplina CNM5420- MONOGRAFIA.

BANCA EXAMINADORA


Presidente: Prof. João Serafim Tusi da Silveira, Dr.


Econ. João Geraldo Mattos


Membro: Prof. João Randolfo Pontes, Dr.

AGRADECIMENTOS

A DEUS por tudo.

Aos meus pais pelo incentivo durante minha vida.

Ao professor João Serafim Tusi, pelo conhecimento e experiência transmitida durante sua orientação do presente trabalho, e também pela sua compreensão durante o período de orientação.

Aos funcionários do serviço de controle financeiro do Hospital Universitário da UFSC, pelo acesso concedido, e especial ao José Geraldo Mattos e Aldo Felipe da Mata, pelo incentivo e apoio dado a realização do trabalho, quando as coisas pareciam que não teriam uma solução.

Aos colegas, professores e funcionários do Curso de Ciências Econômicas, que de uma forma direta ou indireta contribuirão para a conclusão do curso.

DEDICATÓRIA

À minha família, em especial a minha esposa, Christina, e aos meus filhos Arthur e Henrique que souberam ajudar e compreender no período em que estive envolvido nos estudos.

SUMÁRIO

Banca examinadora.....	ii
Agradecimentos.....	iii
Dedicatória.....	iii
Listas de anexos.....	vii
Listas de quadros.....	viii
Listas de figuras.....	viii
Lista de abreviaturas e siglas.....	ix
Resumo.....	x
1 - INTRODUÇÃO.....	01
1.1 Objetivos.....	02
1.1.1 Objetivo geral.....	02
1.1.2 Objetivo específico.....	02
1.2 Metodologia.....	03
1.3 Estrutura do Trabalho.....	03
2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO.....	04
2.1 Introdução.....	04
2.2 Gestão estratégica de custo.....	05
2.2.1 O conceito de cadeia de valor.....	08
2.2.2 O conceito de posicionamento estratégico.....	10
2.2.3 O conceito de direcionador de custo.....	11
3 – ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA DE CUSTO.....	14
3.1 Introdução.....	14
3.2 Conceitos básicos.....	15

3.3 Necessidade do sistema de custo para tomada de decisão e sua vinculação com a estratégia empresarial.....	20
3.4 Tipos de sistemas de custeio.....	22
3.4.1 Sistema de custeio por ordem de produção.....	24
3.4.2 Sistema de custeio por processo.....	25
3.4.2.1 Característica do sistema.....	25
3.4.3 Sistema de custeio padrão.....	26
3.4.4 Sistema de custeio por Absorção.....	27
3.4.5 Sistema de custeio RKW (Reinhsukuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit).....	28
3.4.6 Sistema de Custeio baseado em Atividades ABC (Activity-based Costing).....	30
4 – SISTEMAS DE CUSTO NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UFSC: UM ESTUDO DE CASO.....	38
4.1 Introdução.....	38
4.2 Sistema de apuração de custos utilizado pelo HU/UFSC.....	40
4.2.1 Aspectos Históricos.....	40
4.2.2 Sistema de apuração de custos.....	42
4.2.2.1 Plano dos centros de custos do HU/UFSC.....	43
4.2.2.2 Rateio por redução escalar – método RKW.....	43
4.2.2.3 Grupamento dos centros de custos.....	44
4.3 Processo de apuração de custos utilizado pelo HU/UFSC.....	47
4.3.1 Levantamento dos elementos de custos.....	47
4.3.2 Levantamento dos elementos de custos.....	48
4.3.3 Levantamento de custo com material de consumo.....	48
4.3.3.1 Definição e classificação.....	48
4.3.3.2 Métodos de valorização de estoque.....	49
4.3.4 Levantamento do custo com serviço de terceiros e outros serviços.....	50
4.3.4.1 Definição e classificação.....	50
4.3.4.2 Alocação dos serviços de terceiros por centro de custo.....	51
5 - SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) PARA HOSPITAIS.....	52
5.1 Introdução.....	52
5.2 Implantação de um Sistema de Custeio ABC em Hospitais.....	53
5.2.1 Dificuldades de Implantação e Manutenção do Sistema de Custeio ABC.....	55

5.2.2 Vantagens de Implantação do Sistema de Custeio ABC.....	56
5.3 As Vantagens do Sistema de Custeio ABC nos Custos de Intensidade de Serviços Versus Sistema de Custeio RKW.....	57
5.3.1 Principais diferenças entre RKW X ABC.....	57
5.3.2 Modelo referencial de Implantação do Sistema de Custeio ABC.....	60
6 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	62
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	64
ANEXOS.....	67

LISTA DE ANEXOS

ANEXO I - Formulário de ordem de produção

ANEXO II - Relatório da Divisão de Manutenção e Serviços Gerais

ANEXO III - Planilha Excel para rateio de água e energia

LISTAS DE QUADROS

Quadro I – Alguns propósitos para alocação dos custos..... 22

Quadro II – Fases e Vantagem do ABC.....36

Quadro III - Quadro comparativo das características observadas.....59

Quadro IV – Modelo referencial de implantação do ABC60

LISTAS DE FIGURAS

Figura I - Fluxo do Sistema de Custos Tradicional.....29

Figura II - Atribuição de custos do sistema ABC..... 33

Figura III – Evento, transação e atividade.....34

Figura IV – Atividade como processamento de uma transação..... 35

Figura V – Custeio por Absorção versus Custeio ABC.....58

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades.

ABM – Gerenciamento Baseado em Atividades.

CMS – Gestão Estratégica de Custo.

FEPS – Futuro que entra primeiro que sai.

HU – Hospital Universitário.

MEC – Ministério da Educação e Cultura.

MOD – Mão-de-Obra Direta.

MP – Matéria-Prima.

PEPS - Primeiro que entra primeiro que sai.

RKW – *Reichshuratorium fur Wirtschafteichtkeit* - Rateio por Redução Escalar.

SAC – Sistema de Apuração de Custos.

SESU – Secretaria da Educação Superior.

SIA – Sistema de Internação Ambulatorial.

SIH – Sistema Hospitalar Ambulatorial.

SUS – Sistema Único de Saúde.

UEPS – Último que entra primeiro que sai.

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina.

UTI – Unidade de Tratamento Intensivo.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo comparar as características e condições de funcionamento do sistema de custeio RKW (Reinhsukuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit) implantado no HU da Universidade Federal de Santa Catarina e traçar um paralelo com o sistema de custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades).

Através do estudo de caso realizado verificou-se que, apesar do sistema de custo RKW ser considerado satisfatório nas condições atuais, em um horizonte muito próximo, o hospital necessitará de um sistema mais robusto e preciso como o ABC.

1 – INTRODUÇÃO

Até a década de 1970, a exatidão dos números dos resultados econômicos dominava a tomada de decisões dos modelos de gestão, enquanto a competitividade se apoiava apenas na contenção dos custos. Bastavam métodos tradicionais de custeio como o VBC (*Volume Based Costing*), que assumem que os custos dos produtos e serviços variam basicamente conforme o volume, como se não houvesse diferenciamento entre eles, favorecendo uma exata, porém perigosa distorção.

Na década de 90, tanto a nível mundial como nacional, surgiu uma nova forma de analisar os custos, ou seja, iniciou-se um quebra de paradigmas. Isso fez com que as empresas iniciassem a busca de novas estratégias voltadas para a redução dos custos e exatidão dos números. Diante da globalização, privatizações, fusões e alianças entre empresas, maior concorrência e movimentações especulativas do capital financeiro, constata-se que estas e outras circunstâncias que estão ocorrendo nesta década levam os empresários e administradores a estabelecerem novas e eficazes estratégias, contribuindo para as alterações nos padrões de eficiência das empresas públicas e privadas. Essas mudanças provocam novas modificações estruturais nas organizações, novos hábitos de consumo, novas atitudes dos consumidores, novas tecnologias e novos produtos e também novas formas de identificar e calcular os custos.

Os estudos dos instrumentos estratégicos de redução de custos e de sistemas de custos aplicados nas organizações serão necessários para compreender esta nova visão empresarial. Esse cenário induz à busca de novas estratégias e ações que as empresas estão adotando para enfrentar a concorrência e se adaptar ao novo ambiente.

O Ambiente Hospitalar está se tornando competitivo em razão das modificações do comportamento do meio empresarial em nível mundial, exigindo uma nova organização,

com adesão a conceitos que tornem o processo produtivo mais voltado ao cliente e possibilitem atingir melhores níveis de produtividade.

O objetivo maior das organizações hospitalares é alcançar a sobrevivência financeira, principalmente em épocas de escassez de recursos. A fim de alcançar este equilíbrio financeiro é necessário gerenciar com maior conhecimento dos custos.

1.1 – OBJETIVOS

1.1.1 – Geral

Caracterizar o sistema de apropriação do custeio por absorção RKW (Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit – Rateio por Redução Escalar) em uso no Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, e traçar um paralelo com o sistema de custeio ABC (Activity-Based Costing – Custeio Baseado em atividade).

1.1.2 - Específicos

- a - Identificar a importância da gestão de estratégia de custo dentro de uma organização;
- b – Revisar conceitualmente os principais sistemas de custo existentes, em especial o do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina e ABC (Activity-Based Costing);
- c - Verificar a origem do custo hospitalar dentro do processo produtivo e as suas implicações na tomada de decisões;
- d –Traçar um paralelo do sistema do HU com o sistema de custo ABC (Activity-Based Costing).

1.2 - METODOLOGIA:

Para o desenvolvimento do presente trabalho foi utilizado um estudo de caso, no qual se traça um paralelo entre os modelos teóricos (em especial o ABC) e o sistema de custos utilizado pelo Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina.

Para isto foi estudado como o sistema de contabilidade de custo do Hospital Universitário emite os seus relatórios através de centros de custos, afim de entender a sua apropriação entre os diversos centros de custos.

Também foram realizados levantamentos bibliográficos em fontes especializadas para definir o quadro conceitual sob o qual se observou o sistema de custo utilizado pelo HU.

1.3 – Estrutura do trabalho:

No capítulo 1 trata-se da introdução propriamente dita do trabalho os objetivos e metodologia.

No capítulo 2 trata-se da fundamentação teórico.

No capítulo 3 trata-se dos elementos fundamentais de um sistema de custo.

No capítulo 4 trata-se dos sistemas de custo no Hospital Universitário do UFSC.

No capítulo 5 trata-se do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) para hospitais.

No capítulo 6 trata-se da conclusão e recomendações.

2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 - Introdução

O mundo evolui e a economia tem que acompanhar esta evolução. Num mercado cada vez mais globalizado, a concorrência passa a ter escala mundial e favorece a oferta de bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos. Melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para eficácia, tornaram-se metas comuns no atual ambiente de negócios e, com isso, as informações de custos passaram a ser cada vez mais relevantes. Os sistemas de custos tradicionais já não são tão eficazes para os gerentes tomarem suas decisões, pois apresentam informações estáticas, que se prestam mais a análises financeiras do que as decisões estratégicas da empresa.

Segundo Martins (1990), existe uma evolução constante da contabilidade de custos, explicando que inicialmente surgiu para atender às necessidades de mensuração monetária dos estoques e do resultado contábil, mas com o crescimento das empresas ela passa a ter uma nova missão, a gerencial.

Tendo em vista que na maioria das empresas fazem uso desse novo potencial, o sistema de custos não deve prender-se apenas às exigências fiscais, de forma que comprometa as informações gerenciais.

Quanto à necessidade de se adotar um sistema de custos, Cardoso Neto (1985, p. 199) assim expõe:

[...] devido às necessidades de informações para controle e decisão, além da avaliação de estoque, as empresas devem adotar um sistema de custos. O sistema de custos deverá absorver dados de diversas áreas, manipulá-los e, finalmente, emitir relatórios eficientes.

A simples implantação de um sistema de custos não resolverá os problemas da empresa. O sistema deve considerar as características da empresa e do pessoal que a compõe, além de ser implantado gradualmente e acompanhar as evoluções das empresas, Martins (1990, p. 26 – 27), diz que:

[...] para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e apropriar-se. [...] O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. [...] cada sistema precisa estar adaptado à situação específica.

Segundo Martins (1990), o processo de transformação de bens e serviços em produtos capazes de chegar ao mercado exige por parte do diretor de uma empresa um grupo de pessoas capacitadas tecnicamente, pois o processo decisório tem uma grande importância para implantação de políticas que permitam verificar os níveis de eficiência econômica.

Para melhor definição de um sistema de custos de uma empresa é necessária a definição do negócio que a empresa irá operar, para isso, serão decididos o investimento que deverá ser realizado e com qual tecnologia a empresa irá trabalhar, pois a transformação dos fatores de produção dos bens e serviços finais para consumo, tem os custos incorporados ao preço de venda final. Esse processo permite a programação segura de uma avaliação que será adotada, permitindo o equacionamento no tempo devido, das compras e do dimensionamento dos custos correspondentes.

2.2 - Gestão estratégica de custo

Nos últimos 30 anos verificou-se uma transição da contabilidade de custos para a análise gerencial de custos. Esta transição levou ao destaque a contabilidade gerencial, onde este é um novo desafio.

Segundo Shank (1995), a análise de custos é vista tradicionalmente como ao processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas. Já a gestão estratégica de custos é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais, onde os dados são usados para desenvolverem estratégias a fim de obter uma vantagem competitiva sustentável.

Para que a empresa obtenha uma forma objetiva de estratégia é necessário que haja definição do seu posicionamento estratégico no mercado em que atua. Desta maneira será

analisada a forma mais eficaz que a empresa deve competir. Segundo Porter (1989), das escolhas estratégicas básicas a empresa pode competir tendo menores custos (liderança de custos), oferecendo produtos superiores (diferenciação), ou ainda, pelo foco (seguimento alvo). Uma vez que há diferenciação e liderança de custos, envolve diferentes posturas administrativas e também envolve diferentes perspectivas de análise de custos.

Para uma empresa que adota uma estratégia de liderança de custo em um negócio maduro e mais concentrado, é necessária uma atenção especial aos custos-alvo planejados, pois provavelmente será uma importante ferramenta gerencial. Mas para uma empresa que adota uma estratégia de diferenciação do produto em um negócio diferenciado para “nicho” de mercado, de rápido crescimento e com mudanças rápidas, custos de fabricação cuidadosamente planejados podem ser muito menos importantes.

Segundo Shank (1995), as estratégias diferem nos diferentes tipos de organizações e os controles devem ser moldados em função de exigência das estratégias específicas, além dos fatores como o ambiente tecnológico, interdependência, estilos de gerenciamento, etc.

Segundo Porter (1989, p. 02), a vantagem competitiva surge fundamentalmente do

[...] valor que uma empresa consegue criar para os seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação da empresa. O valor é aquilo que os compradores estão dispostos a pagar, e o valor superior provém da oferta de preços mais baixos do que a concorrência por benefícios equivalentes ou do fornecimento de benefícios singulares que mais do que compensam um preço mais alto.

Para obtenção de uma vantagem competitiva sustentável das empresas, Porter (1989) propôs duas formas genéricas:

- *Baixo custo*: O foco principal é obter um baixo custo em relação aos concorrentes, fazendo com a empresa tenha liderança de custo, que pode ser conseguida através de economias de escala de produção, efeitos de curva de aprendizagem, rígido controle de custos e minimização de custos em áreas como pesquisa e desenvolvimento, serviços, força de venda ou publicidade.
- *Diferenciação*: O foco principal é diferenciar a oferta de produtos da unidade de negócios, criando alguma coisa que seja percebida pelos clientes como sendo único. A abordagem das diferenciações dos produtos inclui fidelidade à marca, rede de serviço ao cliente superior, rede de revendedores, projeto e características de produto e/ou tecnologia de produto.

Para Porter (1989, p.91), a vantagem competitiva em custo

[...] exige um exame de cada atividade de uma empresa em busca de oportunidades de reduzir o custo [...] e a redução do custo pode ou não acabar a diferenciação.[...] cada empresa deve buscar agressivamente, a redução dos custos em atividade que influenciam a diferenciação, uma escolha consciente ainda pode ser feita no sentido de sacrificar toda ou parte da diferenciação em favor de uma melhora na posição dos custos relativos.

Pelo exposto, conclui-se que a vantagem competitiva em custo é consequência da redução do custo global da empresa, ou seja, a empresa como um todo e não apenas a produção.

Para Nakagawa (1993), a gestão estratégica de custo (CMS), assume uma posição voltada para o planejamento, gestão e redução de custos, e tem como objetivo mensurar o custo dos recursos consumidos pelas atividades importantes da empresa. Seus relatórios devem ser suficientes para satisfazer às exigências internas e externas, tais como decisões estratégicas, planejamento e demonstrativos de resultados econômico-financeiros da organização.

Nakagawa (1993, p.17) ainda afirma que a competitividade de uma empresa pode ser definida, em sentido amplo, como **"sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência. Esta capacidade competitiva empresarial é condicionada por um amplo conjunto de fatores internos e externos a empresa"**.

Neste sentido, percebe-se que dentro da nova realidade competitiva, uma empresa que queira prosperar ou mesmo sobreviver, deve procurar ter um conhecimento sempre atualizado suas forças competitivas, como consequência, elaborar uma estratégia sustentável a longo prazo.

Para analisar uma gestão estratégica de custo, segundo Shank (1995), precisamos analisar três temas importantes:

- Análise da cadeia de valor;
- Análise posicionamento estratégico;
- Análise de direcionadores de custos.

2.2.1 O conceito de cadeia de valor

A cadeia de valor de uma empresa, e o modo como ela executa as atividades individuais, são reflexos de sua história, de métodos de implementações estratégicas e da economia das próprias atividades.

A cadeia de valor serve para examinar todas as atividades executadas por uma empresa e do modo como elas interagem.

A identificação das atividades de cadeia de valor consiste no isolamento de atividades tecnológicas e estrategicamente distintas, onde estas se dividem em atividades primárias e de apoio.

As atividades primárias por sua vez se dividem em 5 categorias genéricas:

- a- *Logística interna*: Atividades associadas ao recebimento, armazenamento e distribuição de insumos no produto (manuseio de material, controle, armazenamento, etc.).
- b- *Operações*: Atividades associadas a transformação dos insumos no produto final (trabalho com máquinas, embalagens, montagem, etc.).
- c- *Logística Externa*: Atividade associada à coleta, armazenamento e distribuição física do produto para compradores (armazenagem de produtos acabados).
- d- *Marketing e Vendas*: Atividades associadas a oferecer um meio pelo qual compradores possam comprar o produto e a induzi-lo a fazer isto (propaganda, promoção, etc.).

As atividades de apoio se dividem em 4 categorias distintas:

- a- *Aquisição*: Refere-se a função de compra de insumos empregados na cadeia de valor da empresa e não aos próprios insumos adquiridos.
- b- *Desenvolvimento de tecnologias*: Consiste em várias atividades que podem ser agrupadas em esforços para aperfeiçoar o produto e o processo. É uma atividade importante para a vantagem competitiva em todas as empresas, sendo vital em algumas.
- c- *Gerência de recursos humanos*: Consiste em atividades envolvidas no recrutamento, na contratação, no treinamento, no desenvolvimento e na compensação de todos os tipos de pessoal. A Gerência de RH apóia as atividades primárias e de apoio, afetando a vantagem competitiva em qualquer empresa.
- d- *Infra-estrutura da empresa*: Consiste em uma série de atividades, incluindo gerência geral, planejamento, finanças, contabilidade, problemas jurídicos, questões governamentais e gerência de qualidade.

Existem dentro de cada atividade primária e de apoio, três tipos de atividades que desempenham um papel diferente na vantagem competitiva:

- a- *Atividade direta*: Consiste na atividade diretamente envolvida na criação de valor para o comprador (montagem, fabricação de peças, publicidade, etc.).
- b- *Atividade indireta*: Consiste na atividade que tornam possível a execução de atividades diretas de forma contínua (manutenção, programação, etc.).
- c- *Atividade de garantia e qualidade*: Consiste na atividade que garantem a qualidade de outras atividades (inspeção, testes, revisão, etc.).

Para Porter (1989), a cadeia de valor de qualquer empresa é o um conjunto de atividades que criam valor, desde matérias primas até o produto final a ser comprado pelo consumidor. Este enfoque externo permite ver a empresa como uma engrenagem global, que segundo Shank (1995), esta visão é fundamental a gestão estratégica de custos. O enfoque interno à empresa hoje é encarado pela contabilidade gerencial, assumindo perspectiva de valor agregado através de suas compras, seus processos, suas funções, seus produtos e seus consumidores, com objetivo de maximizar a diferença entre o valor da compra e de venda, ou seja, do valor agregado que é repassado ao consumidor.

Contudo verifica-se que a cadeia de valor tem um conceito diferente do conceito de valor agregado, que tem problemas de perspectiva estratégica, uma vez que começa muito tarde e encerra muito cedo, pois a análise de custo com as compras deixa de fora as oportunidades de explorar as ligações com fornecedores de empresa, onde este é um fator importante, pois pode fazer com que não ocorra o efeito desejado à estratégia de custo implantada.

Segundo Shank (1995), o fator principal de explorar ligações seriam os clientes, que tem por trás o *custeio do ciclo de vida do produto*, onde este explica a relação entre o valor pago pelo consumidor por um produto e o custo total em que o consumidor tem no ciclo de vida útil do produto.

Com essa atenção em reduzir o custo pós-venda, ou seja, baixar o custo de vida do produto, faria com que a empresa tivesse uma estratégia em vantagem competitiva.

Contudo, há falhas na eficiência na gestão de custo, pois ocorre uma displicência em reconhecer a importância da cadeia de valor global.

2.2.2 O conceito de posicionamento estratégico

A gestão de estratégias de custo pode ter várias formas de análise, dependendo de que forma a empresa deseja competir.

A competitividade decorre do processo da busca e seleção operado pelo mercado, onde cada empresa busca uma participação maior do mercado, ou seja, quanto mais competitiva maior pode ser a participação da empresa no mercado.

Segundo Kupfer (1991, p.), comenta que a

[...] competitividade não pode ser entendida como uma característica intrínseca de um produto ou de uma firma e sim como um conceito de natureza extrínseca, estando relacionada ao padrão de concorrência vigente no mercado específico considerado. É o padrão de concorrência a variável determinante e a competitividade a variável determinada ou de resultado. Como princípio geral, competitividade deve ser entendida como fenômeno direta e indissolivelmente ligado ao processo de concorrência [...] como sendo (a competitividade) a adequação das estratégias adotadas pela firma em relação ao padrão de concorrência vigente na (s) indústria (s) considerada (s).

As concorrências englobam, preço, qualidade, habilidade de servir ao mercado, esforço de venda, diferenciação do produto, enfim, tudo que possibilite maior competitividade da empresa.

A difusão de inovações tecnológicas radicais tem levado a um esforço inovativo das firmas em definir e redefinir as estruturas de custos, barreiras a entrada, e com isso, um melhor posicionamento estratégico.

Segundo Porter (1989), a escolha estratégica da empresa em competir pode ser, via preço, com redução de custo (liderança de custo) e/ou via diferenciação, através de um produto de melhor qualidade (diferenciação do produto). Estes dois tipos de estratégias tem estruturas conceituais diferentes.

A liderança no custo exige uma boa capacidade de engenharia de processo, controle de custo, supervisão intensa de mão-de-obra e relatórios de controles detalhados.

O custo baixo é um objetivo central de toda a estratégia, embora a qualidade, a assistência e outras áreas não possam ser ignoradas.

Em relação a estratégia de diferenciação, é o mesmo que criar um produto único no âmbito da indústria, e ela pode assumir várias formas como: imagem da marca, tecnologia, peculiaridade, rede de fornecedores ou outras dimensões.

Uma estratégia de diferenciação e/ ou de liderança de custo implica em diferentes formas administrativas e diferentes perspectivas de análise de custo, ou seja, cada empresa depende de sua estratégia, onde exigem diferentes perspectivas de custos.

Segundo Shank (1995), é interessante comparar as perspectivas de gestão estratégica de custo no papel de informação de custo com a perspectiva existente na contabilidade gerencial atual, pois o papel da contabilidade gerencial tem três fases essenciais que são: “manutenção de resultados”, “solução de problema” e “direcionamento da atenção”.

Para Nakagawa (1993), a empresa não só necessita de informações financeiras, como também de informações não financeiras para mensurar seu desempenho, mensurando o nível de acerto com que as atividades da empresa estão sendo executadas, em relação as metas e objetivos discutidos e aprovados durante o processo de planejamento estratégico.

2.2.3 O conceito de direcionador de custo

O direcionador dos custos é causado por fatores que estão ligados direta e indiretamente às formas complexas dos custos.

A contabilidade gerencial tem a função de um único direcionador de custo: volume de produção (custo fixo *versus* custo variável, custo médio *versus* custo marginal, análise de custo-volume-lucro, análise de ponto de equilíbrio, orçamentos flexíveis e margem de contribuição), utilizando-se de modelos básicos da microeconomia, enquanto a gestão estratégica de custo tende a usar modelos mais abrangentes da economia de organizações industriais.

Outro direcionamento estratégico de custo é a experiência acumulada determinante de custos unitários, na contabilidade gerencial a experiência acumulada é vista como a relação entre custo e volume da produção que muda ao longo do tempo.

Segundo Shank (1995), o volume de produção é uma forma ineficaz para explicarmos o comportamento dos custos, devido ao direcionamento mesmo ser dividido em duas categorias. A *primeira categoria são os direcionadores de custos estruturais*, que possuem cinco estratégias da empresa que direcionam sua posição de custos para qualquer grupo de produtos:

- *Escala*: O tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e recursos de marketing.
- *Escopo* - Grau de internação vertical.

- *Experiência* - Quantas vezes a empresa no passado já fez o que está fazendo agora.
- *Tecnologia* - Quais as tecnologias de processos são usadas em cada fase de cadeia de valor da empresa.
- *Complexidade* - A amplitude da linha de produtos ou de serviços a serem oferecidos aos clientes.

Estes direcionadores estruturais direcionam os custos dos produtos fabricados pela empresa. A escala, o escopo e a experiência tiveram grande importância, hoje somente a experiência é a única das três que tem importância para os contadores gerenciais.

A *segunda categoria*, são os direcionadores de execução, que são agentes determinantes que determinam a posição de custos da empresa que depende de uma capacidade de executar de forma bem-sucedida.

Os direcionadores de execução básicos incluem os seguintes pontos:

- Envolvimento da força de trabalho (grande participação).
- Gestão de qualidade total (realizações objetivando a qualidade do produto e do processo).
- Utilização da capacidade (dadas às escolhas de escala na construção da unidade).
- Eficiência do *layout* das instalações.
- Configuração do produto (O projeto ou a formações que são eficazes).
- Exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para cadeia de valor da empresa.

Segundo Shank (1995), o campo de análise estratégica de custo está mudando rapidamente em direção aos direcionadores de execução, pois os direcionadores estruturais estão ultrapassados. Portanto, observa-se que o comportamento dos custos em termos estratégicos tem volume de produção insuficiente, pois o custo da unidade muda quando o volume de produção muda.

Para Martins (1998, p.114),

[...] Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Para Martins (1990), existem dois tipos de direcionadores, os de *primeiro estágio* (direcionadores de recursos), os quais identificam a maneira como as atividades consomem recursos, servindo para custear as atividades; e os de *segundo estágio* (direcionador de atividades), que identifica a maneira como os produtos consomem atividades, servindo para custear os produtos.

Analisando os custos através dos direcionadores de execução, a gestão de qualidade pode ser definida como uma estrutura analítica subjacente. Segundo Shank (1995), a gestão do custo da qualidade (COQ) é fundamental, principalmente para medir e controlar os custos de uma divisão em quatro partes:

- Prevenção: Os custos para prever a má qualidade (qualidade do empregado);
- Avaliação: custos para controlar o nível da má qualidade (sistema de relatório de refugos);
- Falha interna: custos para determinar a má qualidade que é descoberta antes que o produto deixe a fábrica (o retrabalho);
- Falha externa: Custos da má qualidade que não é descoberta antes de ser despachada (tais como reivindicação da garantia ou má vontade do consumidor).

Segundo Paladini (1995, p. 153),

[...] a determinação dos valores de custos da qualidade tenha, entre outras razões compreensíveis, como justificativa elementar uma questão gerencial básica: o planejamento de recursos que são necessários à produção da qualidade e deverão ser alocados no orçamento da empresa.

Para determinar o investimento da obtenção de qualidade, é necessário determinar o custo da não-qualidade, e com isso podendo-se tomar decisões para executar ações na área de prevenção e garantia de qualidade. Nesse sentido é necessário que os recursos financeiros devam ser associados ao valor qualidade e não à redução dos custos da não-qualidade, sendo assim, possibilita-se a gestão de custo da qualidade com redução dos custos da não-qualidade.

Conclui-se que quanto maior o gasto em prevenção e em avaliação, maior o nível de qualidade.

Segundo Shank (1995) a gestão estratégica de custos tem o poder dos paradigmas, em moldar o pensamento coletivo.

A gestão estratégica de custo é representada de forma diferente do pensamento sobre a contabilidade gerencial, que representará um tipo de mudança de paradigma, ou seja, essa mudança de paradigma da gestão estratégica de custo é devido a sua perspectiva ser mais abrangente do que a perspectiva da contabilidade gerencial.

Individualmente as gestões estratégicas de custos representam mudanças que nos fazem refletir, sobre o que fazemos e por que fazemos.

Os conceitos de gestão estratégica de custos possuem atividades que moldam o atual pensamento sobre contabilidade gerencial, utilizando elementos dos conceitos anteriores para construção de um novo.

3 - ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA DE CUSTOS

3.1 – Introdução

A contabilidade de custo surgiu junto com a revolução industrial, como tentativa de se elaborar um inventário disponível em um determinado período operacional, onde procurava-se identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos. Todavia naquela época as empresas apresentavam processos de produção muito semelhantes aos processos artesanais, e compunham sua matriz de custos basicamente com matérias primas e mão-de-obra, que eram sem dúvida os custos mais relevantes.

Com o desenvolvimento, e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo de produção, novos custos apareceram, tornando bem mais complexos os métodos para medi-los. A complexidade destes métodos contábeis, capazes de solucionar cada vez com mais rapidez os custos de fabricação.

Desde a Revolução Industrial, a contabilidade de custos sofreu uma evolução considerável, devido à necessidade de realinhamento de seus objetivos e à expansão do campo de atuação.

A partir da I^a Guerra Mundial, com o incremento do processo produtivo, e conseqüente aumento da concorrência entre empresas e a escassez de recursos, surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle das empresas. Neste sentido as informações de custos, desde que devidamente apresentadas em relatórios, seriam um grande subsídio para o controle e planejamento empresarial. Diante de tal fato, a contabilidade de custos tornou-se, devido à grande gama de informações que a compõem, um grande sistema de informações gerenciais.

Aliado ao desenvolvimento experimentado pela contabilidade de custos nas empresas nas quais teve origem, ou seja, nas empresas de setor secundário, foi possível criar sistemas perfeitamente adaptáveis ao setor terciário (escolas, bancos, hospitais, empresas de ônibus, etc.).

Portanto o desenvolvimento de um sistema de custo é de fundamental importância, pois serve como um instrumento de apoio à tomada de decisões dos gestores, para que possam administrar adequadamente.

3.2 – Conceitos básicos

A Contabilidade de Custos tem como objetivo atuar sobre a empresa, seus produtos, seus serviços, os componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional e sua estrutura objetiva, os seus segmentos de distribuição, as atividades especiais, sobre planos alternativos, programas e promoções. A contabilidade de Custos, para cada um desses segmentos, deve preocupar-se em estudá-los para ser capaz de produzir informações gerenciais de custos mais úteis para os diversos gerentes ou encarregados que se responsabilizam pelo desenvolvimento de cada um desses segmentos.

As necessidades gerenciais são para estabelecer as metas e os parâmetros dos segmentos em que se divide o objeto da Contabilidade de Custos, cumpre destacar agora alguns pontos de extrema importância para o desenvolvimento posterior de um sólido sistema de informações gerenciais de custos.

De acordo com Martins (1990), é importante ressaltar a colaboração dada pelos sistemas de processamento eletrônico de dados à contabilidade de custos, pois estes permitiram fazer apurações com uma velocidade altíssima e sem margem de erro, aumentando a confiabilidade dos resultados obtidos.

Segundo Cardoso Neto (1985), a contabilidade de custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, seja possível para a administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto como por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operações eficientes, econômicas e lucrativas.

Atualmente verifica-se que a contabilidade de custos está sendo utilizada como um importante instrumento de controle e tomada de decisões por diversos tipos de instituições, como empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, financeiras e Instituições sem fins lucrativos.

Após analisar vários autores não existe um conceito universalmente aceito para a palavra custo. Existe por sua vez, uma infinidade de discordâncias sobre o assunto.

Porém, mesmo existindo estas divergências Martins (1990) conceitua custo como “um sacrifício financeiro relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Pode-se confundir o custo com gasto, na verdade o custo é um gasto, e ambos somente são diferenciados no momento em que os fatores de produção (bens e serviços), os quais geraram o gasto, são utilizados. Ele também propõe os seguintes conceitos:

Custo: É o valor de bens e serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços. Portanto, pode-se dizer que os custos são gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objetos desses gastos forem gerados. Exemplo: a matéria prima, quando esta entra no processo produtivo deixa de ser investimento e torna-se um custo.

Investimento: É o valor dos bens ou serviços não transformados em despesas, custo ou perda do período, por causa de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Exemplo: a matéria prima é um gasto que se torna temporariamente um investimento circulante, enquanto não estiver no processo produtivo.

Despesa: Despesas são os gastos necessários para vender e enviar os produtos. De modo geral, são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transformam-se em despesas. Exemplo: Despesas com o frete de equipamentos para manutenção.

Gasto: É o valor dos bens ou serviços adquiridos pela empresa, ou seja, o gasto envolve todo e qualquer sacrifício para obter qualquer produto ou serviços. Significa receber os serviços e produtos para consumo para todo o processo operacional, bem como os pagamentos efetuados e recebimentos de ativos. Gastos são fatos ocorridos de grande abrangência e generalização. Exemplo: O valor da aquisição.

Desembolso: É o pagamento resultante das aquisições dos bens e serviços.

Exemplo: Pagamento de aquisição de máquinas.

Perda: É o valor dos bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Exemplo: Danos provocados por sinistros.

Desperdício: É o consumo intencional, que por alguma razão não foi direcionado à produção de um bem ou serviço. Exemplo: Violar pacotes e não utilizar todo o seu conteúdo.

Para Passareli (1987), os objetivos principais da contabilidade de custos são:

A - Inventariar os produtos fabricados e vendidos

- Determinar o valor inicial e final de matéria-prima em estoque;
- Determinar o valor final dos produtos terminados e em processamento;
- Elaborar demonstrativos do custo de produção de cada produto fabricado;
- Elaborar demonstrativos do custo dos produtos vendidos;
- Elaborar demonstrativos de lucros e prejuízos.

B - Planejar e controlar as atividades empresariais

- Analisar o comportamento dos custos (análise vertical e horizontal);
- Preparar orçamentos com base no custo de fabricação;
- Determinar o custo padrão de fabricação;
- Determinar as responsabilidades dentro do processo de produção;
- Determinar o preço de venda de cada item de produção;
- Determinar o volume da produção (além do ponto de equilíbrio, porém dentro da capacidade física da empresa).

C - Servir como instrumento para tomada de decisão

- Formar preço de venda;
- Eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção de certos produtos;
- Produzir ou adquirir no mercado;
- Aceitar ou rejeitar encomendas;
- Alugar ou comprar.

Segundo Kliemam (1986), é importante ressaltar ainda, que um determinado bem em certo instante pode perfeitamente ser classificado em um determinado conceito e com o desenvolver do processo produtivo poderá mudar de categoria, ou mesmo estar incluído em mais de uma categoria.

Segundo ele os custos podem ser aglutinados em seis grupos distintos:

A - Quanto ao seu objeto: Quando relacionados com o tipo de atividade ou centro de custo, classificam-se em:

Aplicáveis: São custos que ocorrem durante a produção de bens ou serviços relacionados com a atividade fim ou serviço etczl. Exemplo: O custo com o oxigênio em uma unidade de internação.

Inaplicáveis: São custos que não estão relacionados diretamente com a produção de um bem ou serviço hospitalar pertencente a atividade fim do hospital ou serviço. Exemplo o empréstimo de uma sala cirúrgica para outra unidade hospitalar da rede.

B - Quanto ao grau de detalhamento: este grupo está relacionado com o volume de produção.

Custo unitário: Custo de produção de um único produto ou serviço, obtido através da metodologia do custo por ordem de produção. Este método parte da aglutinação dos custos unitários para os custos totais de produção. Exemplo: Reforma de uma unidade de internação.

Custo médio unitário: Custo de produção de um único produto ou serviço, obtido através do custo total de produção de "n" produtos dividido pela quantidade destes produtos em determinado período. O sentido da aglutinação neste caso parte do custo total para o unitário. Exemplo: Custo de um hemograma junto ao laboratório de patologia clínica.

Custo total: É o custo para produzir "n" produtos ou serviços em hospital, serviço etc.

C - Quanto ao relacionamento com o nível de atividade: Estes custos relacionam-se com o nível de atividade produtiva, podendo ser classificados como:

Custos fixos: São aqueles que com a estrutura de produção constante, não variam com a quantidade produzida. Exemplo: Energia elétrica gasta com a iluminação em laboratório de análises.

Custos variáveis: são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Exemplo: matéria-prima consumida. Se não houver quantidade produzida, custo variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção. Exemplo: Filmes radiológicos e o número de exames realizados no serviço de radiologia.

Custo semi-variáveis - são custos que variam com o nível de produção mas que contém em si um percentual de custo fixo mesmo que não haja produção. É o caso, por exemplo, da conta de energia elétrica da fábrica, de quem a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja gasto no período, embora o valor total da conta dependa do número de kilowatts consumidos e, portanto, do volume de produção da empresa.

Custos mistos escalonados: Sua variação é direta ao nível de atividade, porém não proporcional. Exemplo: Custo de supervisão, para cada 10 pacientes internados, necessita-se de mais cinco auxiliares de enfermagem e para cada 5 novos auxiliares, necessita-se de uma nova enfermeira supervisora para a equipe.

Custo misto composto: Estes custos possuem parte fixa e parte variável. Uma varia diretamente proporcional à quantidade produzida e a outra se mantém constante a qualquer nível de atividade. Exemplo: A parcela de energia elétrica utilizada na iluminação e nos equipamentos do serviço do Laboratório de Patologia Clínica.

D - Ao elemento: Neste caso, o custo é classificado por espécie (pessoal e encargos sociais, material de consumo e serviços de terceiros, etc.) Isto facilita a sua alocação ao sistema de

apuração de custos e um controle isolado de cada categoria de custo (análise de tendência e de estrutura).

E - À incidência: Esta classificação está relacionada com a incidência de cada espécie de custo ao processo produtivo:

Diretos ao produto: São aplicados diretamente ao produto, ou seja, são aqueles que podem ser apropriados diretamente a um tipo de produto.

Exemplo: Se tomarmos como referência a alta hospitalar, são custos diretos os medicamentos, as próteses, os salários e os encargos sociais do corpo clínico.

Indiretos ao produto: São os custos aplicados indiretamente ao produto. Podem em alguns casos, até incidir diretamente, porém apresentam dificuldade para controle individualizado, sendo preciso utilizar bases de rateio para sua alocação ao produto.

F - Ao momento do cálculo: Esta classificação está relacionada com a localização e com os custos no tempo. Classificam-se em:

Custos históricos: São custos já realizados. Seu cálculo serve para medir o desempenho empresarial.

Custos futuros ou pré-determinados: São os custos calculados pelo método FEPS objetivando o planejamento empresarial.

Os sistemas de Custos são formas de apuração e distribuição dos custos aos produtos. Através deles os administradores se provém de dados para o devido controle do processo produtivo da empresa.

É através de um sistema de custos que se consegue determinar o custo unitário dos produtos fabricados, bem como obter o valor dos estoques ou dos produtos em elaboração no final de cada período.

Com um sistema de custos bem desenvolvido e adequado à realidade da empresa, torna-se facilitada a tarefa de tomada de decisões, como por exemplo, o aumento ou diminuição da produção de determinada peça, a opção de comprar ou fabricar um produto, a mudança do preço de venda de uma peça fabricada, ou até mesmo o abandono, caso não compense sua produção.

Portanto qualquer atividade que manipule valores está sujeita ao controle dos custos. Desde o pequeno agricultor até o micro-empresário e a grande empresa necessita-se de controle de custos. O lucro ou excedente da receita sobre o custo representa uma questão de sobrevivência empresarial. Por isso, se a empresa não souber quanto custa seus produtos, ela não saberá se está perdendo ou ganhando dinheiro.

A escolha de um sistema de custos dependerá das particularidades de cada

estabelecimento, o que torna de certa forma "perigoso" a importação de sistemas de custos prontos de outras empresas. Mesmo quando a escolha é estudada com cuidado, provavelmente não trará resultados imediatos à empresa, pois dependerá das pessoas que com ele trabalharão, sendo necessário um período de treinamento e integração destas com o sistema adotado. Elas deverão estar bem informadas da finalidade e importância da implantação do sistema de custos, e principalmente que seu funcionamento dependerá da correta alimentação dos dados captados do processo produtivo.

Segundo Martins (1990; p. 27),

[...] o fato de um sistema estar funcionando muito bem na matriz no exterior não significa que, na filial, mesmo com sistema produtivo igual, esse sistema também dará resultado. Provavelmente lá ele foi desenvolvido, melhorado e adaptado ao longo de anos, e o pessoal todo já está longamente acostumado a ele. Sua adoção, da forma como já funciona alhures, provavelmente trará mais dissensões que concórdias, mais confusão que informações.

Um sistema de custos fornece informações gerenciais para os diversos setores da administração, porém é muito importante que exista uma ótima integração entre estes setores. Na área comercial, seus administradores vêem o custo como indicador dos níveis mínimos de preços a serem fixados para ganharem a concorrência no mercado. Na área de produção, por sua vez, os dados relativos aos custos são vistos como os melhores indicativos de produtividade da empresa. Na área financeira, estas informações são fundamentais para as programações econômico-financeiras da empresa, bem como para um bom controle orçamentário.

3.3 - Necessidade do sistema de custo para tomada de decisão e sua vinculação com a estratégia empresarial

A globalização da economia, a inovação tecnológica, dentre outros fatores, fez com que muitas empresas desenvolvessem e experimentassem novas abordagens para o controle dos custos. Certamente, um dos desafios para as empresas, nesse ambiente competitivo, consiste na elaboração de um sistema de custos flexível e eficiente.

Para exercer com eficiência as tarefas de controle, auxílio na tomada de decisões e ainda na avaliação dos estoques, a contabilidade de custos utiliza-se dos sistemas de custos.

Segundo Martins (1990; p.21); um sistema de custo

[...] no que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação etc.

Portanto qualquer atividade que manipule valores está sujeita ao controle dos custos. Desde o pequeno agricultor até o micro-empresário e a grande empresa necessita-se de controle de custos. O lucro ou excedente da receita sobre o custo representa uma questão de sobrevivência empresarial. Por isso, se a empresa não souber quanto custa seus produtos, ela não saberá se está perdendo ou ganhando dinheiro.

A escolha de um sistema de custos dependerá das particularidades de cada estabelecimento, o que torna de certa forma "perigoso" a importação de sistemas de custos prontos de outras empresas. Mesmo quando a escolha é estudada com cuidado, provavelmente não trará resultados imediatos à empresa, pois dependerá das pessoas que com ele trabalharão, sendo necessário um período de treinamento e integração destas com o sistema adotado. Elas deverão estar bem informadas da finalidade e importância da implantação do sistema de custos, e principalmente que seu funcionamento dependerá da correta alimentação dos dados captados do processo produtivo.

Segundo Martins (1990; p. 27),

[...] o fato de um sistema estar funcionando muito bem na matriz no exterior não significa que, na filial, mesmo com sistema produtivo igual, esse sistema também dará resultado. Provavelmente lá ele foi desenvolvido, melhorado e adaptado ao longo de anos, e o pessoal todo já está longamente acostumado a ele. Sua adoção, da forma como já funciona alhures, provavelmente trará mais dissensões que concórdias, mais confusão que informações.

Um sistema de custos fornece informações gerenciais para os diversos setores da administração, porém é muito importante que exista uma ótima integração entre estes setores. Na área comercial, seus administradores vêem o custo como indicador dos níveis mínimos de preços a serem fixados para ganharem a concorrência no mercado. Na área de produção, por sua vez, os dados relativos aos custos são vistos como os melhores indicativos de produtividade da empresa. Na área financeira, estas informações são fundamentais para as

programações econômico-financeiras da empresa, bem como para um bom controle orçamentário.

3.4 – Tipos de sistemas de custeio

Segundo Figueiredo (1997), qualquer procedimento para apuração de custos tem como passo principal o desenvolvimento prévio de uma análise e de uma classificação de seus custos, para isso é necessário ter bem claro qual o objetivo e o propósito do custeio a ser elaborado. Observando no Quadro I, pode-se desenvolver um sistema de custeio com objetivo de atender um único propósito ou um conjunto de propósito.

Quadro I – Alguns propósitos para alocação de custos

Propósitos	Exemplos
1. Avaliação de ativos para relatórios financeiros de divulgação externa (geralmente elaborados sob os princípios da contabilidade)	<ul style="list-style-type: none">- Custear inventário para relatórios financeiros a ser divulgados para os acionistas.- Custo de estoques para informar as autoridades fiscais.- Determinação dos custos de mercadoria vendida para demonstrativo de resultados.
2. Fornecer informação para decisões econômicas	<ul style="list-style-type: none">- Decidir se adiciona uma nova linha de produto.- Decidir se produz determinado componente do produto ou compra de outra empresa.- Decidir qual o preço de venda para determinado produto ou serviço.- Decidir se terceiriza ou não determinado serviço realizado atualmente pela empresa.
3. Motivar gerentes e outros empregados	<ul style="list-style-type: none">- Estabelecer metas e políticas internas de promoção de pessoal.- Estimular promoções de vendas de produtos e serviços de altas margens de lucro.- Estimular o desenvolvimento de projeto de produtos com menor número de componentes ou que exige pouca assistência técnica.
4. Justificar custos ou computar reembolsos	<ul style="list-style-type: none">- Desenvolver planilhas de custos para estabelecimento de contratos e reajuste de preços.- Justificar custos para produtos cujos preços são controlados pelo governo.- Computar reembolsos para uma empresa de consultoria que é paga em termos de percentagem de custos poupados como resultados de suas recomendações.

Fonte: Figueiredo (1997, p. 372)

Na opinião de Pamplona (1997) um sistema de custos tem os seguintes objetivos:

- Avaliação dos estoques para elaboração de relatórios financeiros e fiscais, alocando custos de produção entre produtos vendidos e em estoque;
- Controle operacional, fornecendo informações para os gerentes de produção sobre os recursos consumidos durante o período;
- Apuração individual dos custos dos produtos, utilizadas para o apuração e avaliação de margens de lucro.

Segundo Figueiredo (1997), cada empresa pode diferenciar a relação da forma de classificação de custo, onde podem-se encontrar alguns itens como energia elétrica ou mão-de-obra como sendo custo direto em determinada empresa, mas em outra podendo ser custo indireto, ou até mesmo dentro de uma mesma empresa pode mudar de classificação com o tempo, dependendo das circunstâncias, como avanço tecnológico do sistema de informação, pois um sistema informatizado pode fazer com que um determinado item que antes era tratado como indireto passe a ser considerado direto.

Para Kliemam (1986, p. 12), existem duas filosofias tradicionais que norteiam os custos de produção, que são:

A - Custear a produção por absorção;

B - Considerar somente os custos diretos da produção.

O **custo por absorção** parte do princípio de que os custos e as despesas indiretas fixas são adicionadas aos estoques e aos custos dos produtos vendidos. Os princípios que norteiam a metodologia do **custo direto** não consideram os custos indiretos como custos de produção. Estes custos são lançados nas planilhas de produção como custos inaplicáveis (custo indireto do produto), ao processo produtivo, qualquer que seja o volume da atividade.

Na verdade as duas filosofias utilizam-se de princípios diferentes para fazer os custos indiretos chegarem ao produto. Uma agrega-os ao custo de produção, enquanto a outra é apropriada como despesa no processo, obviamente apresentando resultados distintos nos balancetes de receitas e despesas.

De acordo com Kliemam (1986), os sistemas de custeio podem ser classificados:

A - Quanto a natureza do processo produtivo

- Ordens específicas de produção: baseia-se na agregação dos custos específicos de cada produto fabricado.
- Por série de produção: Tipo de produção baseada na fabricação de vários produtos.

B - Quanto ao tipo de custo escolhido

- Históricos: tem como pressuposto principal a simplificação e contabilização dos valores tais como ocorreram.
- Pré Determinados: Estes custos são estabelecidos antes de realizar a produção, através de estudos de engenharia ou valores escolhidos como amostra de um período.

3.4.1 - Sistema de custeio por ordem de produção

O sistema de custeio por ordem produção é definido através custos acumulados de matérias-primas, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, são computados a partir da emissão de uma ordem para produção de lotes de um bem ou serviço.

O sistema de custeio por ordem de produção tem como objetivo obter o custo unitário do produto. De acordo com Kliemam (1986), este sistema é característico de empresas que produzem sob encomenda, sejam estas unitárias ou em lotes. Podemos citar como exemplos as empresas de construção civil, tipografias, setor imobiliário, estaleiros e produtoras de filmes.

Os resultados (lucro ou prejuízo) são rapidamente diagnosticados. Para isto, basta subtrair do preço de venda os custos acumulados naquela ordem, não havendo necessidade de ser feita uma apuração periódica dos resultados.

Os custos primários que incidem diretamente aos produtos poderão ser obtidos logo que a ordem esteja completamente concluída. Já os custos indiretos, só poderão ser incorporados ao produto quando terminar o período contábil.

Todo esse processo de detecção e apropriação que caracteriza o sistema requerem freqüentemente um grande número de pessoas dedicadas a este fim, fazendo com que os fluxos de informações sejam inúmeros, principalmente na detecção do custo da mão-de-obra, aumentando consideravelmente o seu custo operacional.

Neste sistema o formulário de ordem de produção, tendo como objetivo principal apresentar e registrar os gastos com material direto, mão de obra direta e uma estimativa dos custos indiretos relativos a unidade produzida. Devem estar contidos no formulário de ordem de produção:

- Modelo e características do produto a ser fabricado;
- Data de emissão e término esperado, bem como estimativa dos custos indiretos de fabricação;

- Locais distintos para registrar material direto e mão de obra direta;
- Resumo dos custos (Ver modelo anexo I)

3.4.2 - Sistema de custeio por processo

O sistema de custeio por processo ou departamento, que Martins (1998) define *departamento* como sendo a unidade administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos) e que desenvolve atividades homogêneas, adapta-se a empresas que possuam um sistema de produção contínua, com processos consecutivos para produção de produtos padronizados. Podem-se citar como exemplos, as empresas do ramo de eletrodomésticos, produtos químicos, etc.

De acordo com Kliemam (1986), este processo difere muito do anterior no que tange à acumulação de custos. No primeiro sistema, os custos são acumulados previamente em ordens de produção, para posteriormente serem aglutinados em seus departamentos produtivos. No sistema de custeio por processo, a metodologia é inversa, pois primeiramente chega-se aos custos por processo, para posteriormente distribuí-los aos produtos que passam por estes processos. Com isto, o cerne deste sistema passa a ser os centros de custo e não mais o produto elaborado através de uma ordem de produção.

3.4.2.1 - Características do sistema

Segundo Kliemam (1986, p. 14), as características mais relevantes deste sistema de custeio são:

- **Aplicação:** aplica-se em empresas que possuam produção contínua e seriada, com lotes de produtos padronizados.
- **Acumulação:** Os custos com material de consumo, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação são acumulados durante o processo produtivo nos departamentos ou centros de custo.
- **Custo de produção:** Origina-se na acumulação dos custos dos diversos processos produtivos, através de cinco etapas sequenciais: fluxo físico (produtivo), unidades

equivalentes, fluxo monetário, custo total dos procedimentos e custo médio unitário. O custo total de cada centro de custo ou departamento, dividido pela sua respectiva produção, dará o custo médio unitário.

- **Transferência de custos**: Cada unidade produzida que passa de um processo anterior para um seguinte ou para o estoque de unidades acabadas, leva consigo uma parcela do custo total dos processos precedentes.

- **Frequência das apurações**: Estas podem ser mensais, bimestrais ou trimestrais, porém recomenda-se serem as mais frequentes possíveis, pois proporcionam um perfil atualizado da estrutura de custos, e permitem uma tomada de decisão a nível gerencial mais rápida e segura.

- **Custo operacional do sistema**: É um sistema de custeio menos burocrático do que aquele apresentado anteriormente, devido ao menor número de detalhamentos e registros. Com isto, ganha-se em tempo e economia de custos.

3.4.3 - Sistema de custeio padrão

Segundo Kliemam (1986, p. 14), o termo padrão possui inúmeros significados e várias implicações. Todos os custos padrões são oriundos de uma pré-determinação, porém nem todos os custos pré-orçados podem ser classificados como tais. Os custos padrões são estabelecidos segundo estudos de engenharia e são cuidadosamente apurados, levando-se em conta o presente e o passado. Para determinação dos custos padrões, há necessidade de seguir alguns critérios:

- Seleção minuciosa do material utilizado na produção;
- Estudos de tempo e desempenho das operações produtivas;
- Estudos de engenharia sobre equipamentos e operações fabris.

Custos históricos obtidos através de gastos médios ou que não levem em conta uma base científica do método de produção, não podem ser classificados como custos estimados. O custo padrão sintetiza em seu valor e o custo para se produzir um bem ou serviço. A seguir são colocadas algumas definições que servirão para um melhor entendimento do assunto:

- **Padrão**: Medida de quantidade, peso, valor e qualidade.
- **Custo padrão**: Valor do material, mão de obra ou gastos gerais de fabricação cuidadosamente apurados, necessários a elaboração de um produto ou serviço.

- **Método do custo padrão:** No ramo contábil, compara os custos atuais com o custo padrão, testando as justificativas possíveis para as variações ocorridas.

Dentre as vantagens deste sistema, considerou-se apenas as mais importantes:

- Controle e redução de custos;
- Promover e medir a eficiência do sistema produtivo;
- Simplificação dos processos de custo;
- Avaliação dos inventários.

3.4.4 - Sistema de custeio por absorção

O Custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, isto é, todos os gastos relativos aos esforços de fabricação são distribuídos para os produtos fabricados, sejam estes gastos fixos, variáveis, diretos ou indiretos. É importante o fato de que este método apropria aos produtos somente os custos de produção, não apropriando as despesas.

Segundo Martins (1998, p.41)

[...] Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção aos bens elaborados, e só os de produção: todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todo os produtos feitos.

Esse tipo de custeio é ainda hoje adotado pela auditoria externa tendo-o como básico. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para fins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto.

O esquema básico do custeio por absorção é o seguinte:

- 1 - Separação dos custos e despesas.
- 2 - Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período.
- 3 - Apuração dos custos da produção acabada.
- 4 - Apuração do custo dos produtos vendidos.
- 5 - Apuração do resultado.

3.4.5– Sistema de custeio RKW (Reinhskuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit)

O Método de Custeio Pleno é mais conhecido como RKW. A sigla representa as iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos (Reinhskuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit) que existiu na Alemanha.

Segundo Martins (1998), o RKW é uma forma de alocação de custos e despesas, que teve sua origem na Alemanha, que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras.

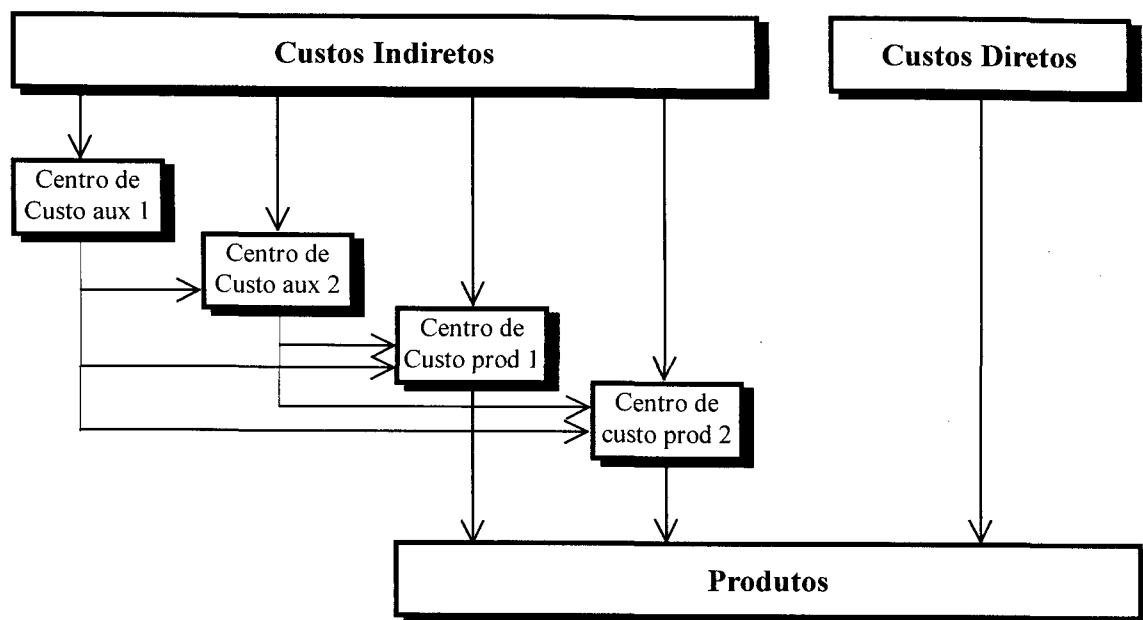
Para Martins (1998, p. 236),

[...] formas tradicionais de apropriação de custos indiretos de produção; ou seja, tudo com base na alocação dos custos e despesa aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo as várias fases de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos.

O custeio através do modelo de centros de custo tem como característica a utilização de um método de apropriação de custos em duas fases:

A primeira fase os custos indiretos são imputados aos centros de custos através de várias bases de rateio como, por exemplo, quantidade produzida, horas de mão-de-obra direta, valor de mão-de-obra direta, área ocupada, valor da produção, potência das máquinas, etc.

Em uma segunda fase os custos são apropriados dos centros de custos aos produtos através de uma base de volume, quase sempre horas de mão-de-obra direta. Outras bases utilizadas para esta apropriação são: horas-máquina, custo da mão-de-obra direta, quantidade ou valor da matéria-prima. As duas fases podem ser vistas através da figura I.

Figura. I - Fluxo do Sistema de Custos Tradicional

Fonte: Pamplona (1997)

Observa-se que os centros de custos auxiliares, de apoio ou de serviços, distribuem seus custos aos centros de custos de produção e estes, por sua vez, apropriam seus custos aos objetos de custos, através das bases de rateio citadas.

Através do método de custeio RKW, é possível selecionar o processo produtivo de forma que possibilite uma análise mais adequada dos custos de produção.

Um centro de custos é uma unidade de produção na qual se acumulam os custos para posterior alocação aos produtos. Eles classificam-se em dois grupos: os centros de custos produtivos, pelo quais os produtos passam fisicamente, e os centros de custos auxiliares, nos quais acumulam-se os custos indiretos de fabricação para posterior rateio.

As fábricas que produzem uma diversidade de produtos que nem sempre passam pelos mesmos centros de custos, este método contribui para uma alocação dos custos indiretos a cada produto de forma mais correta, com isso favorecendo o controle dos custos de cada tipo de produto e proporcionando uma melhor distribuição dos custos indiretos sobre cada tipo de produto, mas pode deixar a desejar, ou seja, não sendo tão eficaz em fábricas com produtos diversificados que envolvam muitos centros de custos.

3.4.6 –Sistema de custeio baseado em atividades ABC (Activity-Based Costing):

O sistema de custeio baseado na atividade (ABC - Activity-Based Costing ou Custeio Baseado em Atividades), segundo Pamplona (1993), foi desenvolvido nos Estados Unidos, em meados da década de 80, por Robert Kaplan, e é considerado a espinha dorsal dos sistemas de custos contemporâneos. Este método pode ser utilizado tanto para fins de custeio de produtos e serviços.

O Custeio ABC é uma metodologia para rateio de custos indiretos que procura apurar os custos da maneira mais exata, sem cometer erros arbitrários que outras metodologias, tais como o custeio direto, possam cometer.

O ABC foi a resposta para a imprecisão do sistema de custeio tradicional, resultado da evolução natural da economia que passou apresentar aumento dos custos fixos, diminuição da mão de obra direta, alta incidência de mudanças tecnológicas, diminuição dos custos contábeis e da tecnologia da informação e crescimento na diversidade de produtos e serviços.

Atualmente, uma das grandes preocupações das empresas no mundo todo é o controle de seus custos. Empresas, que até poucos anos, detinham grandes parcelas de mercado e impunham seus preços, passaram a perder terreno por conta da competição cada vez mais acirrada.

A introdução da mentalidade da busca constante da Qualidade Total nas empresas teve como consequência o surgimento de inúmeras novas técnicas de controle de custos, que vieram auxiliar gerentes nas suas tomadas de decisões. Entre estas inovações, podemos citar o Sistema de Custos Baseado em Atividades (ABC).

Outra importante participação do ABC na qualidade se desenvolve na correta determinação dos custos da qualidade/má qualidade através da obtenção, com maior precisão, dos custos de prevenção, avaliação, falhas internas e externas que compõem os custos da qualidade/má qualidade, e que era de difícil mensuração com as práticas tradicionais de custeio.

Com o desenvolvimento do sistema de custo ABC, o sistema tradicional de custo tornou-se obsoleto por se dedicar prioritariamente a apenas uma de suas funções, a de gerar relatórios financeiros principalmente para fins fiscais. Além disso, o sistema tradicional não acompanhou a evolução na área de produção, distribuindo os custos indiretos por bases de

apropriação como "horas de mão-de-obra direta" quando, devido à automatização, a proporção de mão-de-obra direta caiu a níveis relativamente baixos.

Assim, os custos dos produtos estão sendo calculados de forma incorreta, pois a base de apropriação é proporcionalmente baixa e normalmente não é aquela que realmente conduz os custos indiretos, ou seja, apresenta baixa correlação com estes custos. Desta forma pode-se encontrar taxas de absorção que relacionam os custos indiretos à utilização de determinada base de apropriação superiores ao que deveria, sobre a base mão-de-obra direta quando, na realidade, grande parte dos custos varia com a diversidade e complexidade dos produtos.

Além disso, com a flexibilidade atual, a mão-de-obra trabalha com vários produtos ao mesmo tempo sendo praticamente impossível apropriar adequadamente as horas de mão-de-obra direta aos produtos, tornando-a ainda menos confiável como base de apropriação.

As distorções são muitas e as informações geradas podem levar a decisões errôneas. Assim, linhas de produtos podem ser abandonadas ou até fábricas inteiras podem ser desativadas em função de informações incorretas fornecidas pela contabilidade sobre os custos do processo produtivo.

O ABC é um sistema de custo contemporâneo que tem como principal objetivo auxiliar os gestores a utilizar os recursos de suas empresas de forma lucrativa, e ao mesmo tempo, consigam fornecer produtos e serviços competitivos em termos de custo e qualidade. O sistema de custeio baseado na atividade (ABC), também visa quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores (direcionadores), para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços.

Segundo Hong (1995.p.42), o **“ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”**, ou seja, ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento, suas atividades são o foco do processo de custeio.

O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, e os produtos incorrem nestes mesmos custos através das atividades que eles exigem, ou seja, as bases de alocação usadas no ABC são medições das atividades executadas, que podem incluir horas do tempo de ajuste de máquina ou número de vezes em que isso foi feito.

O ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que habitualmente não são considerados nos sistemas de custeio tradicionais, por extensão, ele ajuda a redimensionar a

mentalidade gerencial das empresas onde é aplicado. Este método de custeio visa basicamente detectar os custos "ocultos" existentes para produzir bens e serviços, porém auxilia no descobrimento de custos reais dos produtos e processos, na análise mais precisa dos custos de administração e na aferição de propostas mais competitivas em relação aos concorrentes.

Os sistemas tradicionais de gerenciamento de custeio não permitem análises mais consistentes quanto a problemas graves das empresas como retrabalho de produtos defeituosos ou gargalos de produção, já no sistema contemporâneo de custeio ABC, pode-se medir passo a passo o processo produtivo que permite aos gerentes e supervisores a quantificação econômica de atrasos e ineficiências do processo produtivo.

Para Martins (1990, p. 112) o

[...] ABC é uma ferramenta que demonstra a relação entre o recurso gasto, onde foi gasto e para que foi gasto. Com a multiplicidade de critérios de rateio para alocação de custos, a aplicação de critérios específicos e apropriados a cada atividade, permite a identificação de um custo de produção mais preciso para cada produto.

Portanto, o ABC é um sistema que permite a empresa fazer cortes nos recursos de forma correta e não de forma indiscriminada e aleatória, permitindo também que a empresa consiga eliminar ou reduzir os fatores geradores de custos negativos (retrabalho, serviços desnecessários e aumento dos custos). Por isso pode-se afirmar que as mudanças devem ser feitas nos fatores geradores de custos.

De acordo com Nakagawa (1994), o ABC é um método de custeio que tem como objetivo facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa, essa preocupação em observar e analisar as atividades que obtém maior consumo de recursos é para que possam ser discriminadas as atividades que adicionam valor e as que não adicionam valor aos produtos e serviços.

Segundo Oliveira (1998), para que um sistema de custeio seja definido para um determinado ramo de atividade é necessário analisar as seguintes observações:

- Quanto maior a diversificação dos produtos, maiores serão os custos indiretos, com essa característica é necessário que a empresa tenha um sistema de custo flexível e moderno, como o sistema de custo baseado em atividades ABC.
- Porém se o produto tiver uma estrutura produtiva concentrada, ou seja, se produzir produtos com objetivo de economia de escala, os custos indiretos (*overhead*) seriam menores, com isso a empresa deve adotar um sistema tradicional de custeio, como custo por absorção.

Sendo assim, através dos sistemas tradicionais de custeio, quanto maiores os custos diretos em relação aos custos indiretos, menores serão as variabilidades dos custos dos produtos obtidos, ou seja, menor a distorção dos custos obtidos. Com isso os custos diretos agem como redutores das variabilidades dos resultados obtidos por critérios de rateios diferentes.

Por permitir que a estrutura dos custos de uma empresa seja analisada em níveis mais detalhados, o método ABC possibilita a alocação dos custos indiretos entre um número muito maior de critérios do que os utilizados tradicionalmente, o que torna o cálculo dos custos de produtos e serviços muito mais preciso na medida que reduz sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos.

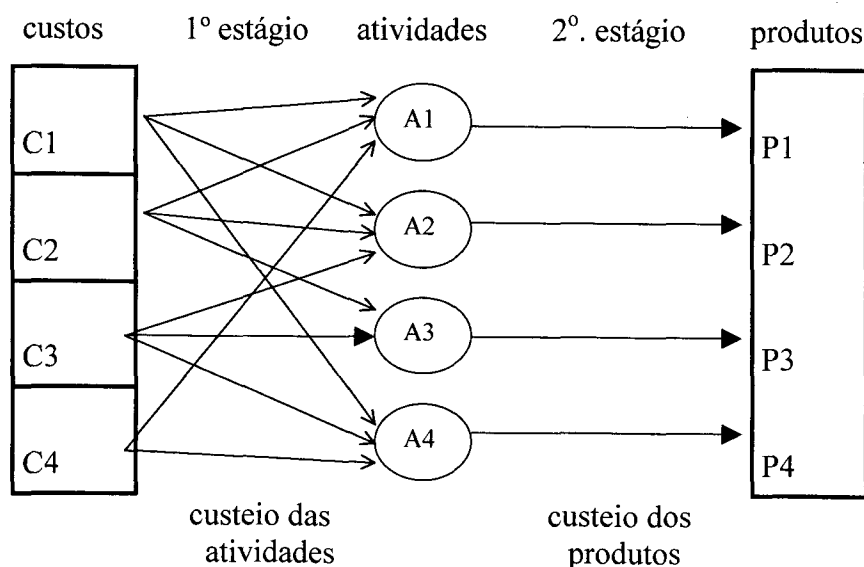
Segundo Young (1997, p.167),

[...] O custeio baseado em atividades ocorre em duas faces principais. Primeiro você determina os custos das atividades importantes. A seguir, aloca os custos das atividades aos produtos ou a outros “objetos” de interesse, tais como clientes ou serviços. Chamamos esta primeira fase de *custeio de processo baseado em atividades* e a Segunda fase de *custeio de produtos baseado em atividades* (ou, mais precisamente, custeio de objetos baseado em atividades).

A expressão adotada pelo autor “**custeio baseado em atividades**”, se refere de forma genérica a este processo.

A figura a seguir apresenta o esquema de atribuição de custos do sistema ABC aplicado.

Figura II - Atribuição de custos do sistema ABC



Fonte: Pamplona (1997, 16 p.)

Esta figura mostra claramente os diversos passos dados para a determinação do produto a partir dos custos e atividades.

Sendo assim, determinaram-se as atividades da empresa em um primeiro estágio com seus devidos custos e, após isto, defini-se os direcionadores de segundo estágio, que rastreou os custos das atividades aos produtos, conforme a figura II.

As empresas de serviços normalmente têm uma idéia geral de quais são seus custos totais, mas isso não é o suficiente, pois o problema maior está em identificar de onde eles vêm. Saber claramente o custo de serviços diferentes, para melhor gerenciá-los, é fundamental para o sucesso dessas organizações. Sendo assim, o ABC surge como uma ferramenta eficaz para o acompanhamento contínuo do uso e do custo das atividades para produzir esses serviços.

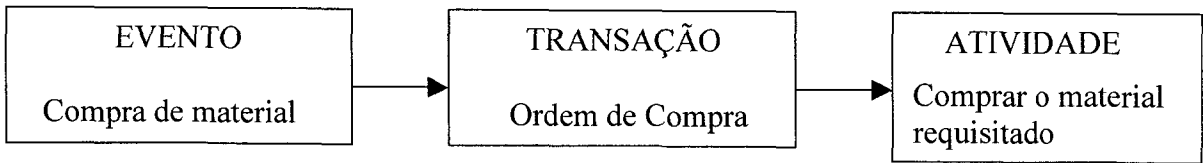
Assim, conseguiu-se determinar, além do custo total de cada atividade, o custo de cada peça produzida pela empresa.

Segundo Nakagawa (1994, p. 43),

[...] A atividade descreve basicamente a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas. O principal objetivo de uma atividade é o de converter recursos (materiais, mão-de-obra, tecnologia, informações etc.) em produtos ou serviços.

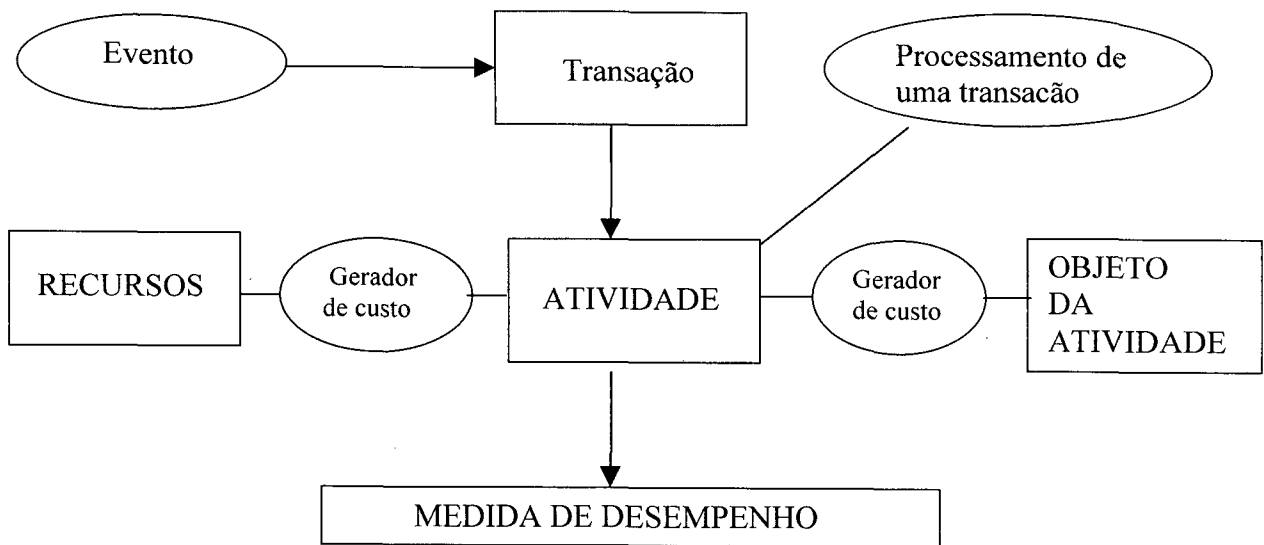
Para simplificar Nakagawa descreve através de figuras representado por uma atividade como procedimento de uma transação, conforme figuras III e IV, a seguir:

Figura III – Evento, Transação e Atividade



Fonte: Nakagawa,(1994, p.43)

Figura IV - Atividade como processamento de uma transação



Fonte: Nakagawa, (1994, P.42)

Através das figuras III e IV, evidencia-se que o evento dá início às atividades, e as transações reproduzem os eventos e as atividades a que se referem, já o gerador de custos ou direcionador de custos, influencia e ou determina o consumo de recursos pelas atividades e destas para o objeto da atividade que é o produto.

Dividir a empresa em atividades faz com que possam ser tomadas as decisões corretas em relação aos direcionadores de custos, preços, e uma administração constante para a adequação dos processos, produtos ou serviços.

O Sistema ABC demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto: água, luz, salários, etc.), atividades executadas (onde foi gasto: produção, informática, vendas, etc.) e objetos de custo/produtos ou serviços (para que foi gasto: Produto A, Produto B, Atividade X, etc.).

Portanto, os custos são alocados dos *recursos para as atividades* e das *atividades* para os *objetos de custos* através de "Cost Drivers" (Geradores/Direcionadores de Custos). Enquanto no método tradicional a alocação é feita através de critérios de rateios limitados (geralmente quantidade produzida/vendida), no ABC existe uma multiplicidade de critérios (denominados de geradores de custo ou *cost drivers*) cada qual específico ao custo da atividade a que se relaciona (por exemplo: número de notas fiscais emitidas, número de requisições de compras, etc.).

A escolha adequada dos Direcionadores de Custos, ponto Crucial do ABC, possibilitará a este sistema que proporcione resultados de grande importância para a

administração da empresa como, por exemplo, a redução e/ou eliminação das atividades que não agregam valor, melhor custeamento dos propósitos de custos, controle de custos, etc.

O Direcionador de Custo (cost driver) é o fator que causa mudança no desenvolvimento de uma atividade, mensurando os respectivos recursos exigidos por essa atividade, ou seja, é a causa do volume de recursos consumidos pela atividade.

Os recursos estão relacionados as atividades, e estas aos objetos de custos. Para cada recurso ou atividade os direcionadores podem ser diferenciados fases e vantagens conforme Quadro II. :

Quadro II – Fases e Vantagem do ABC

Fases:	Tratamento de Recursos; Identificação de Processos e Atividades; Alocação de custos à Atividades; Processamento de Atividades; Custeio de Objetos de Custos.
Vantagens:	Visão de Processos e Atividades; Maior Qualidade na Informação; Instrumentos Acessórios; Subsídios à Gestão.

Fonte: Pamplona (1997, p.26)

Os principais objetivos da implantação de um sistema de gerenciamento de custos com base nas atividades (ABC), estão relacionados com a facilidade e precisão que a administração terá para:

- Apurar e controlar seus custos reais de produção e principalmente, os custos indiretos de fabricação (*overhead*);
- Identificar e mensurar os custos da não qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação, etc.);
- Levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades;
- Eliminar/reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente;
- Identificar os produtos e clientes mais lucrativos;

- Subsidiar o redimensionamento da plataforma de vendas (distribuidores e revendedores);
- Melhorar substancialmente sua base de informações para tomada de decisões;
- Estabelecer um conjunto de indicadores de performance capaz de medir a eficiência e a eficácia empresarial sob aspectos produtivo, comercial, financeiro e societário.

Portanto o ABC é o processo técnico ou a mecânica para levantamento das atividades de rastreamento dos custos para as atividades e condução dessas atividades para produtos e clientes; fazendo com que essas informações cheguem ao ABM (*activity based management* - administração baseada em atividades), que é o processo que utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar uma empresa ou um negócio.

Existem outros sistemas de custeios, mas são considerados não relevantes ao trabalho.

4 - SISTEMA DE CUSTO NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UFSC: UM ESTUDO DE CASO

4.1 – Introdução

Este capítulo estuda o caso específico do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, com o objetivo de descrever as características e condições de funcionamento do sistema de custos utilizado por este, pois o objetivo maior das organizações hospitalares é alcançar a sobrevivência financeira, principalmente em épocas de escassez de recursos que se enfrenta atualmente. Para alcançar esse equilíbrio financeiro é necessário traçar metas gerenciais no que diz respeito aos custos, receitas e nível de atividades hospitalares, pois o equilíbrio dependerá dessas três variáveis.

Entretanto, como em todos os demais setores da economia, o hospital está também sendo questionado quanto a resposta de seu modelo produtivo às necessidades da sociedade.

Para que a administração hospitalar tenha ferramentas para análise técnica que permitam tomar decisões gerenciais nos processos, planejamento e controle hospitalar, conhecer os inter-relacionamentos entre as variáveis mencionadas e sua influência na obtenção do equilíbrio financeiro e até mesmo as estratégias de redução de custos, é necessário um sistema de apuração de custos hospitalar eficiente.

O ambiente hospitalar está se tornando competitivo em razão das modificações observadas no meio empresarial a nível mundial, exigindo uma nova organização, com a adesão a conceitos que tornem o processo produtivo mais voltado ao cliente e possibilitem atingir melhores níveis de produtividade.

É importante, porém, para os gerentes e as equipes que lidam com o sistema de custeio, conhecerem alguns conceitos e definições, sem os quais ficaria muito difícil tomar decisões bem como analisar os resultados das apurações.

É importante também conhecer os vários sistemas de custeio existentes, desta maneira é possível avaliar qual dos métodos melhor se adapta à determinada estrutura de produção, agilizando também o processo de apuração.

O plano de centros de custos exerce um papel fundamental dentro do Sistema de Custeio que funciona segundo a concepção do custeio por absorção, pois nele deve estar contida uma hierarquização, que deve levar em conta volume de custo e volume de serviço prestado.

E também facilitará a especificação dos custos diretos, facilitando a tomada de decisão sobre as diversas espécies de custo bem como a alocação destes nos diversos centros.

O Sistema de Apuração de Custo do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina tem os dados suficientes para as necessidades gerenciais, mas necessita de pequenas correções para diminuir os desvios existentes, tendo os postos críticos classificados como inerentes às bases de rateio, cultura organizacional, *software*, classificação e hierarquia dos centros de custo.

Segundo Dutra (1999), embora as tentativas de generalizar a criação de sistemas de apuração de custos em saúde sejam recentes, mesmo na experiência dos países centrais, o Brasil é um dos países mais atrasados nesse campo. Tal atraso deve-se basicamente:

A - O descaso do governo quanto a questões relacionadas à eficiência dos sistemas de saúde, bem como ao monitoramento das necessidades de financiamento e da qualidade dos serviços;
B - À inflação crônica e galopante do país antes do Plano Real com constante alteração dos preços relativos aos insumos e força de trabalho, não permitiu a estabilidade necessária para que os sistemas de custo em saúde fossem uma base sólida de informações para o planejamento para tomada de decisões, fazendo com que o interesse pelos sistemas de custos no campo da saúde diminuísse.

Com a estabilização prolongada dos preços, o sistema de apuração de custo poderá ser utilizado para lançar as bases para que o acompanhamento do custo se torne não mais uma ficção, mas uma rotina relevante e imprescindível na eficiência e na qualidade dos sistemas de saúde no Brasil.

Os sistemas de informação devem possibilitar a armazenagem dos dados e o cruzamento com informações associadas a cada paciente e/ou a cada patologia. A conta do

hospital deverá ser, nesse caso, a expressão do acúmulo de custo de cada paciente, de acordo com a totalidade dos bens e serviços que consumiu em cada centro de custo.

Uma vez estabelecidas estas rotinas, a informação levantada possibilitará ao hospital e ao paciente ter uma visão mais clara, precisa e detalhada das atividades envolvidas no processo de intervenção médica utilizada e seus respectivos custos.

Para que se obtenha uma apuração de custos mais precisa faz-se necessário, além do já mencionado, o estabelecimento de um fluxo de informações que abranja os dados financeiros, como as despesas com pessoal, material de consumo, serviços de terceiros e outras despesas correntes.

4.2 – Sistema de apuração de custos utilizado pelo Hospital Universitário da UFSC

4.2.1 - Aspectos históricos

O Hospital Universitário é um órgão suplementar da Universidade Federal de Santa Catarina, instituição criada como autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério da Educação (Lei 3.849, de 18/12/60 e decreto 64.824 de 15/07/69), cuja estrutura de organização prevê a unidade das funções ensino, pesquisa e extensão.

Criado em 1980 com a finalidade de propiciar aos futuros profissionais as condições necessárias ao ensino, pesquisa, extensão e assistência na área de saúde, o HU começou a atender a população. Para Cerqueira (1996, p.48), havia uma carência dos alunos e professores, pois as aulas práticas de clínica eram realizadas nas instalações do Hospital de Caridade.

De acordo com Cerqueira (1996, p.50), a idéia de um Hospital Universitário, começou a ser abordada de forma séria somente dois anos depois de iniciada a atividade da Faculdade de Medicina, ou seja, em 1963. O projeto do HU/UFSC foi para ser um hospital do tipo regional, com duas atividades básicas: didática e assistencial.

Conforme o *Relatório Anual do HU/UFSC (1994)*, o Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, possui uma área construída de 26.862,74 m², com 92 leitos de clínica médica, 60 leitos de clínica cirúrgica, 35 de clínica pediátrica, 11 leitos de clínica ginecológica, 06 leitos de UTI, 07 leitos de emergência e 04 leitos de tratamento

dialítico, totalizando 215 leitos. Somam-se a estes os 117 leitos da maternidade distribuídos entre neonatologia e alojamento conjunto.

Entre os serviços mais procurados estão os de ambulatório e de emergência. O HU/UFSC desenvolve também outros serviços de diagnóstico e terapêutico nas seguintes áreas, informações toxicológicas, serviços de anatomia patológica, radiologia, medicina nuclear, cardiologia, endoscopia alta e baixa, laboratório de citogenética, nutrição e dietética, quimioterapia, hematologia, e outro setores como engenharia biomédica e farmácia industrial.

Toda esta estrutura está à disposição do Centro de Ciências da Saúde, que atende alunos dos cursos de graduação e de estágios curriculares dos cursos de medicina e enfermagem, farmácia e bioquímica, nutrição, serviço social e psicologia.

A força de trabalho do HU/UFSC é composta por 280 servidores de nível superior, 493 de nível intermediário e 130 de nível de apoio, todos pagos com recursos do Tesouro Federal através do Ministério da Educação. O quadro de pessoal contava ainda com 270 servidores pagos com recursos próprios e 06 servidores de nível superior pagos com recursos do Sistema Único de Saúde, perfazendo um total de 1.183 servidores.

Com relação ao custeio, os valores são provenientes dos convênios SIA/SUS (sistema de internação ambulatorial), onde, o paciente permanece no hospital menos de 24 hs e SIH/SUS (sistema de internação hospitalar).

Estes números mostram um faturamento inferior as despesas. Cabe salientar que os valores repassados pelo SUS não cobrem os valores das internações e atendimentos ambulatoriais e de emergência. Em fevereiro de 1997, o custo do paciente dia internado no HU foi de R\$147, 67, enquanto a receita repassada pelo SUS foi de apenas R\$32,39. Por sua vez o custo do atendimento de emergência foi de R\$35,45 enquanto o valor repassado pelo SUS foi de R\$7,51.

Conforme *Manual de Apuração de Custos (1987)*, o processo de implantação dos sistemas de apuração de custos hospitalares, nos Hospitais Universitários do então Ministério da Educação e Cultura tem seu início no ano de 1982, mas após várias tentativas de implantação sem sucesso se exauriu em 1987. Isso foi devido ao desnivelamento em que se encontravam os diversos estágios de implantação nos Hospitais Universitários, com o abandono completo por parte do MEC (Ministério da Educação e Cultura) dos programas de implementação.

Em um ambiente de crescentes dificuldades as unidades hospitalares, a Secretaria de Educação Superior (SESU) implantou um sistema de apuração de custos, conforme *Portaria MEC/SESU nº 32, 24/07/84*. Este sistema tinha como objetivo de servir de

instrumento na tomada de decisão por parte dos gestores hospitalares, bem como, possibilitaria um maior intercâmbio entre as unidades para alocação e captação de recursos financeiros.

O sistema de apuração de custos foi implantado em três etapas:

- Apuração dos custos diretos;
- Apuração do custeio
- Apuração do custeio pleno por planilha eletrônica.

Desta experiência inicialmente observou-se uma grande heterogeneidade entre os hospitais, onde havia não só diferenças jurídicas e regionais, mas também diferenças de porte, sofisticação dos serviços oferecidos, inserção no sistema nacional de saúde e suas atuações na comunidade.

O *Manual de Apuração de Custos (1987)*, relata que a implantação do sistema evidenciou a necessidade de uma maior participação dos técnicos de custos das instituições, a fim de analisarem as distorções e definirem um sistema que se adequasse a todas as estruturas existentes.

Em 1984 através da portaria MEC/SESU N ° 32, de 24/07/84, foi criada a Comissão de Coordenação do Sistema de Apuração de Custos, com a função de implantar o Sistema de Apuração de Custos nos Hospitais Universitários.

Após 1987 a SESU parou de incentivar a implantação do sistema a nível hospitalar, desde então os hospitais tem sido os verdadeiros gerentes de seus sistemas.

4.2.2 – Sistema atual de apuração de custos

O sistema de apuração de custos implantado no Hospital Universitário da UFSC, será descrito de forma resumida em uma breve consideração teórica sobre o método de redução escalar (RKW) e também sob uma forma descritiva, a estrutura do plano dos centros de custos e suas respectivas bases de rateio. Sendo que a descrição desta estrutura é relevante para o sistema de custeio por absorção, pois o sistema dependerá exclusivamente da hierarquização de resultado dos custos apurados.

As informações deste capítulo foram colhidas através do "**Manual de Apuração de Custos do HU/UFSC (1987)**", elaborado pela equipe de custos do Hospital Universitário da UFSC.

4.2.2.1 - Plano dos centros de custo do HU/UFSC

O centro de custo do Hospital Universitário da UFSC segue uma hierarquia dentro do sistema RKW (Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit), os quais são codificados de forma a permitir uma classificação homogênea e objetiva, conseguindo-se assim, uma uniformização de procedimentos realizados.

O método de rateio por redução escalar (RKW), é um sistema de custo apropriado a uma estrutura de produção de serviços hospitalares, pois os sistemas implantados em hospitais dão ênfase aos sistemas que operam analisando custeio por absorção, priorizando o custo benefício dos resultados encontrados.

A organização dos centros de custo é primordial para classificar corretamente a diversidade de atividades, pois estas têm diferentes objetivos, enquanto algumas são voltadas para a assistência direta ao paciente, outras são voltadas ao processo auxiliar e infra-estrutura para o atendimento. A hierarquia é um fator fundamental para que o rateio aos centros de custo seja feito a partir dos prestadores de serviço de maior ênfase econômica.

4.2.2.2 - Rateio por redução escalar - Método RKW

O rateio por redução escalar é um método pelo qual o volume de atividades produtivas de cada centro de custo pode ser medido através de uma unidade de mensuração de toda a produção que passa pelo centro de custo. A unidade de mensuração é chamada de unidade de mensuração ponderada quando não é possível uma classificação homogênea devido a diversificação da produção havendo assim a necessidade de estabelecer um fator de ponderação para cada produto ou serviço hospitalar.

O método de redução escalar é também conhecido como método de rateio com “efeito cascata”, ou seja, faz com que cada centro de custo transfira através de rateio seu custo total aos centros de custo que tenham prestado serviço, isso acontece no plano de hierarquização de centros de custo, permitindo que a transferência de custo ocorra também entre centros de custo do mesmo grupo.

A hierarquia dos centros de custo deve ser alocada em cada um dos grupos de forma que, no processo de troca de serviços entre centros, aqueles que prestam serviços de maior relevância econômica do que os recebidos, tenham prioridade no rateio de seus custos.

4.2.2.3 - Grupamento dos centros de custo

O grupamento dos centros de custos através da hierarquização é definido através da ordem que os centros ocupam dentro do plano de acordo com método de rateio por redução escalar, que é definido através de sua relevância econômica em cada processo, conforme o capítulo descreveu.

O Hospital Universitário da UFSC adota a seguinte hierarquização dos centros de custo:

A - Grupo 1 - Centros de custo administrativos

O Hospital Universitário da UFSC conta atualmente com uma estrutura administrativa um pouco diferenciada de algumas unidades hospitalares, pois não possui um quadro diretivo com equipes de assessoramento, o que leva a considerar, a agregação de custos, somente aqueles relativos à administração geral.

O centro de custo Administração, em face desta particularidade, agrega os custos das atividades dos serviços de pessoal, orçamentário-financeiro, contábil, material, diretoria geral e de área e outros serviços de administração não identificados com outros centros de custo, como Centro de Informações Toxicológicas e Comissão Permanente de Infecção Hospitalar.

Unidade de mensuração: Adota-se como parâmetro, para comparação dos custos administrativos, o montante dos custos diretos dos centros de custo no período.

B - Grupo 2 - Centro de custo de base

Estão aqui reunidos os setores que compreendem a infra-estrutura necessária ao funcionamento do Hospital, pois não estão diretamente ligados as atividades fim, constituindo-se dos seguintes centros de custo:

- Condomínio
- Central Térmica

- Nutrição e Dietética
- Transportes
- Limpeza
- Almoxarifado
- Manutenção
- Lavanderia
- Farmácia
- Centro de Material e Esterilização
- SAME (Serviço de Arquivo Médico)

C - Grupo 3 - Centros de custos auxiliares

Neste grupo encontram-se os centros de custo de apoio direto às atividades fins, em sua maioria os serviços complementares de diagnóstico e trabalho, à exceção da Gasoterapia e Serviço Social.

- Gasoterapia
- Serviço Social
- Radioisótopos ou Medicina Nuclear
- Hemoterapia
- Radiologia
- Ultra-sonografia
- Laboratório de Patologia Clínica
- Eletrodiagnóstico
- Anatomia Patológica
- Unidade de Terapia Intensiva
- Neonatologia
- Centro Cirúrgico
- Centro Obstétrico

D - Grupo 4 - Centros de custo finais

Este grupo é composto pelos centros que desenvolvem as atividades fins do Hospital. Na verdade, podemos afirmar que os custos são apurados, alocados a cada centro de

custo, rateados e transferidos, conforme a utilização dos serviços pelos demais centros de estrutura e levados justamente aos centros finais e de produção e/ou inaplicáveis, característica esta do sistema RKW.

- Alojamento conjunto
- Clínica Médica Masculina
- Clínica Médica Feminina
- Clínica Pediátrica
- Clínica Cirúrgica I
- Clínica Cirúrgica II
- Ambulatórios
- Emergência

E - Grupo 5 - Centros de custo de produção e/ou inaplicáveis

Neste grupo encontram-se os centros de custo identificados como Unidades de Produção e Serviços, onde o produto final será incorporado ao estoque de Almoxarifado, distribuído diretamente a outras unidades ou ainda colocados à venda, independente de suas atividades estarem diretamente relacionadas com os serviços prestados pelo Hospital.

- Farmácia Industrial
- Costura
- Ensino
- Creche
- Comissão Permanente de Informática

A estrutura de cada centro pode sofrer alterações por ser avaliada constantemente, isso para não perder informações importantes, pois há troca de serviços entre os centros de custo pode ocorrer mudança no produto final do centro, fazendo com que ocorra uma mudança de hierarquia.

4.3 – Processo de apuração dos custos utilizado pelo Hospital Universitário da UFSC

Através de documentos fornecidos pelo centro de controle financeiro do HU/UFSC pode-se verificar que existem dois métodos de alocação de custos para a apuração, um é o de custos com pessoal e outro é o custo sem pessoal, este tipo particular de custo é denominado de respectivamente de “Custo **MEC (Ministério da Educação e Cultura)**” e “Custo **HU**”, classificados em Custos Fixos e Custos Variáveis.

A diferenciação existe para que os gastos possam ser analisados de forma mais eficaz via receita da União e receita própria, oriundas das vendas de serviços.

Segundo serviço de controle financeiro do HU, no **custo MEC** (Ministério da Educação e Cultura), alocam-se os custos totais com pessoal, energia elétrica, água e telefone que são remunerados com recursos da União, não gerenciados pelo Hospital, além dos custos com material de consumo e serviço de terceiros. Já no **custo HU**, fixo e variável, são alocados os custos gerenciados diretamente pelo Hospital, desta forma é possível trabalhar com planilhas distintas para custos fixos e variáveis e uma exclusiva para o custo **MEC** (Ministério da Educação e Cultura), proporcionando assim, uma análise mais eficaz para tomada de decisões.

4.3.1 - Levantamento dos elementos de custo

Os custos são alocados em três categorias conforme sua função, e caracterizando-se em custos diretos de cada centro de custo, são eles:

- Pessoal e encargos sociais;
- Material de consumo;
- Serviço de terceiros.

No Hospital Universitário da UFSC, não são feitas reservas para fins de depreciação.

Para que o sistema funcione cinergicamente identifica-se a necessidade de um total entrosamento entre os setores responsáveis pelo fornecimento dessas informações, garantindo maior confiabilidade nos resultados apurados.

Partindo dessa premissa, nenhuma informação poderá ser perdida ou mesmo desconsiderada, por isso é fundamental que o setor de custos do Hospital tenha acesso imediato sempre que necessário, a todos os dados e informações dos diversos setores, cujos prazos mensais para a entrega poderão ser negociados com as chefias, ou em último caso, com os diretores de área.

4.3.2 - Levantamento do custo com pessoal

A apropriação do custo com pessoal requer um certo rigor, no que tange à lotação funcional. O custo com pessoal deverá ser alocado onde o servidor estiver exercendo a maior parte de suas tarefas. Em alguns casos pode ser feito um rateio deste custo conforme tempo de permanência em cada local de trabalho.

No caso do HU/UFSC, considera-se como custo de pessoal:

- Salário Pessoal Permanente
- Insalubridade
- Periculosidade
- Adicional Noturno
- Serviço Extraordinário
- Salário Família
- Outras vantagens

4.3.3 - Levantamento do custo com material de consumo

4.3.3.1 - Definição e classificação

O custo dos materiais de consumo é obtido através dos materiais aplicados na produção, onde estes têm sua utilização limitada no tempo. De acordo com o Manual dos custos Hospitalares, nos Hospitais podem ser classificados como materiais de consumo os seguintes itens:

- Material de expediente

- Material de enfermagem
- Material de limpeza
- Material de laboratório
- Material radiológico
- Gêneros alimentícios
- Materiais para manutenção e conservação
- Material de rouparia
- Impressos
- Material ortopédico
- Material cirúrgico
- Drogas e medicamentos
- Gases medicinais
- Combustíveis, lubrificantes (óleo BPF) e gás GLP.

Estes materiais serão adquiridos com recursos do Hospital, produzidos pela própria unidade hospitalar ou recebidos por doação. Para um controle eficiente da alocação dos custos com materiais de consumo é necessário que haja um controle centralizado da distribuição.

4.3.3.2 - Métodos de valoração de estoques

O método de custeio utilizado para obter informações através da contabilização do custo dos estoques, isso para materiais de possível estocagem, é relevante para que não influencie na obtenção dos resultados finais. Sendo assim, o método de custeio escolhido passa a ser um importante instrumento para obter resultados distintos, dependendo do interesse de quem os aplica.

Porém, alguns parâmetros determinam a adoção de um tipo de método, tais como:

A - Custo Médio: É calculado através da média ponderada das diversas compras do mesmo item. Apesar de aceito pela legislação brasileira, em estoques de baixa rotatividade em economias inflacionárias, podem defasar o valor dos materiais estocados.

B - PEPS ou FIFO: De acordo com este método, a primeira unidade adquirida será também a primeira a sair do estoque. É amplamente aceito pela legislação, porém acarreta defasagens maiores que as provocadas pelo método do custo médio.

C - UEPS ou LIFO: Atribui valores aos estoques na ordem inversa às compras, onde a última unidade adquirida é a primeira a sair do estoque. Este critério, apesar de considerado ilegal pela legislação brasileira, aproxima-se do custo de reposição e quanto maior a rotatividade dos estoques, mais reais serão os valores apurados.

D - FEPS ou NIFO: Embora não seja legalmente aceito, este critério é o que identifica o verdadeiro custo de reposição, pois o valor da próxima unidade a ser adquirida é o que servirá de base para avaliação de estoques.

4.3.4 - Levantamento do custo com serviço de terceiros e outros serviços

4.3.4.1 - Definição e classificação

Os custos com serviços de terceiros são relacionados com o funcionamento e manutenção do Hospital, através da contratação de serviços. Estes custos compreendem as despesas com:

- Contratação de firmas prestadoras de serviço de limpeza, vigilância, alimentação, etc;
- Contratos de manutenção de equipamentos;
- Diárias e passagens;
- Remuneração de serviço de bolsistas, residentes e outros;
- Tarifas de serviços públicos (água, luz e telefone);
- Remuneração de serviços de fretes e serviços autônomos;
- Recolhimento de lixo;
- Aquisições realizadas através de recursos de suprimento de fundos;
- Outros serviços.

As informações dos custos com serviços de terceiros são obtidas junto ao setor de execução orçamentário - financeiro.

O custeamento de serviços de terceiros apresenta valores nominais de mercado, alguns deles, por exemplo, são através de contrato, e seu reajuste é de acordo com índices econômicos pré-estabelecidos no mesmo.

4.3.4.2 - Alocação dos serviços de terceiros por centro de custo

A alocação dos serviços de terceiros, segundo Mattos (1998), é de fácil alocação junto aos centros de custo, devido à existência de controle dos gastos realizados por centros de custo, através de planilhas desenvolvidas pelo setor orçamentário financeiro.

Existem, porém, alguns itens que necessitam de uma base de rateio para a alocação nos respectivos centros consumidores, ou seja, tarifas de serviço público como água, telefone e energia elétrica, que são utilizados por toda a instituição. Estas bases de rateio devem ser determinadas por estudos técnicos da área de economia e engenharia, para que melhor reflitam os montantes de custo inerentes a cada tipo de operação.

O levantamento dos serviços de terceiros por categoria é realizado com o objetivo de identificar e alocar os custos com serviços de terceiros, o HU/UFSC utiliza através do sistema de apuração de custo, relatórios de origens diversas, como podem ser descritos alguns exemplos de acordo com a classificação adotada para cada item de custo.

Telefone: O valor da fatura mensal de telefone é informado pelo serviço de comunicação, e rateado através do número de ramais instalados em cada centro de custo. Deve-se observar, porém, se não existem telefones com prefixos exclusivos em alguns centros de custo. Detectando sua existência, estes necessariamente devem ser alocados como custo deste centro.

Energia e água: As informações são obtidas através do serviço de manutenção, que informa as quantidades totais consumidas pelo Hospital, sofrendo um tratamento prévio (rateio) antes de serem alocados no respectivo centro de custo. (ver anexos II e III)

5 - SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) PARA HOSPITAIS

5.1 – Introdução

O cenário de competitividade sempre esteve relativamente distante das instituições de saúde particulares e públicos até que, nos últimos anos, com a abertura e estabilização da economia, essas instituições começaram a se preocupar com o assunto custos. A dominância das empresas administradoras de planos de saúde, seguradoras, convênios médicos, empresas de autogestão, algumas ligadas a empresas estrangeiras, tem exercido crescente pressão sobre os hospitais no que tange à redução dos custos de internação, cirurgias e exames. Isto resulta em perda de receita pelas instituições de saúde. Todo este novo cenário tem forçado essas instituições a concentrar mais e mais esforços para conhecer e administrar melhor os seus recursos.

A utilização de um sistema não somente de custeio, mas também de gestão de custos, passa a ter importância fundamental e o custeio baseado em atividades, demonstra ser a metodologia que melhor atende essas mudanças observadas no cenário globalizado.

A distribuição dos custos com foco nas atividades de um processo propicia uma análise do valor dessas atividades, que efetivamente agregam valor ao negócio da empresa, e assim possibilitam uma melhor gestão dos custos.

O custeio baseado em atividades fornece informações que auxiliam na tomada de decisões para garantir a sobrevivência em um universo cada vez mais competitivo.

O sistema de custeio para a área da saúde deve proporcionar análise de eficiência sem um impacto negativo na qualidade do serviço, prover informação para o gerenciamento da maximização dos recursos e auxiliar no contínuo aprimoramento da qualidade.

Na área hospitalar a complexidade dos serviços exige um sistema de custo eficiente e inovador, de acordo com Oliveira (1998), quanto maior a diversificação dos produtos, maiores os custos indiretos, com essa característica é necessário que os hospitais tenham um sistema de custo flexível e moderno, como o sistema de custo baseado em atividades ABC. A metodologia de *Activity-Based Costing* (ABC) ou Custeio Baseado em Atividades atende a essas exigências, pois segundo Nunes (2002), o ABC pode ser aplicado a todos os níveis de atenção à saúde e, particularmente, ajusta-se às complexidades da prestação do serviço de saúde, onde um dos seus objetivos é redesenhar os processos ideais com eliminação de atividades que não agregam valor, racionalizando os custos, aumentando a produtividade e reduzindo o tempo.

Mas para que o ABC seja eficaz, os hospitais tem de se adaptar e remodelar seus sistemas de contabilidade de custos para fornecer informações relevantes.

Outro fator importante, são as pessoas envolvidas no sistema de custos, uma vez que elas precisam ser capacitadas para identificar os fatores básicos que afetam os custos hospitalares e as forças que controlam esses fatores, ou seja, identifiquem os direcionadores de custo.

Sendo assim, ABC pode beneficiar os serviços na área da saúde, através de informações de custos realísticos, além disso, pode obter tendências e comparar custos por diagnósticos, por atendimento médico, ou por pacientes de diferentes planos de saúde.

5.2. - Implantação de um sistema de custeio ABC em hospitais

O ABC é um sistema de custo que pode proporcionar várias vantagens em comparação com o sistema tradicional de custo, como pôde ser visto no capítulo anterior, mas para sua implantação devemos levar em conta aspectos técnicos e econômicos, isto é, se os benefícios do ABC ultrapassam os custos de implementação, e se possível identificar as atividades que consomem os recursos, para apuração dos custos por atividade, e selecionar os direcionadores.

Segundo Lima (1997), há duas condições necessárias para implantação do sistema de custeio ABC:

- **Custo de medição** são os custos de envio de informações para o sistema de custo e o custo de compilação, onde estes têm custos menores nos sistemas tradicionais do que no sistema

ABC, isso porque no ABC existe necessidade de um maior número de direcionadores de custos exigindo maiores esforços na coleta e na manipulação dos dados.

- **Custos dos erros** são os custos da tomada de decisões errôneas em investimentos de capital, orçamento e mix de produtos e serviços, que são maiores nos sistemas tradicionais, porque as informações obtidas de custeio são menos apuradas. Portanto o sistema de custeio ABC deveria ser implementado somente quando o decréscimo no custo dos erros superasse o aumento dos custos de medição.

Após avaliação econômica e aspectos teóricos de um sistema ABC, e verifica-se a viabilidade da implantação, deve-se definir o número de direcionadores de custo requeridos pelo sistema e selecionar os direcionadores dentro das alternativas disponíveis.

Para que o sistema ABC tenha exatidão é necessário um número maior de direcionadores de custos, fazendo com que, quanto maior a exatidão de sistema ABC, maior o custo de medição e também maior complexidade do sistema.

O treinamento de pessoal na implantação do sistema deve ser desenvolvido de preferência no próprio hospital, para facilitar a aprendizagem, pois a implantação é sob forma de treinamento em serviços.

Segundo Lima (1997), para que a implantação do sistema de custo tenha eficiência e rapidez, é necessária disponibilidade de um organograma do hospital, definindo a estrutura organizacional da unidade, e também um sistema de informação sobre as atividades hospitalares que colete e organize os dados relativos à produção de serviços da unidade.

Os dados de um fluxo de informações dos dados financeiros, como despesa de pessoal, material de consumo e despesa corrente, fará com que se possa obter uma apuração de custo mais precisa.

Os sistemas de apuração de custos só consolidaram em uma instituição hospitalar se forem usados, ou seja, subsidiem a tomada de decisões, por parte dos setores de planejamento e de direção do hospital.

Segundo Lima (1997, p.96), a implantação do sistema de custeio ABC em hospitais tem como objetivo principal **“oferecer subsídios ao processo de planejamento e programação, acompanhamento e avaliação das atividades do hospital, além de subsidiar o processo de controle das despesas e contribuir para a elaboração do orçamento”**.

De acordo com o autor Lima (1997), existe a possibilidade do sistema de custo não alcançar o seu objetivo, que é de instrumento gerencial, porque pode não existir um sistema de análise e um processo de tomada de decisão, dos custos apurados.

5.2.1 – Dificuldades de implantação e manutenção do sistema de custeio ABC

Segundo Lima (1997), as principais dificuldades encontradas na implantação e manutenção de um sistema de custo hospitalar são:

- **Falta de literatura especializada**, pois a maioria dos estudos acadêmicos e profissionais está voltada para empresas manufatureiras. O material existente na área de serviços é pouco desenvolvido e muito menos na área hospitalar. Embora a literatura na área hospitalar seja escassa, pode-se encontrar estudos do ABC em organizações de saúde com uma aplicação direcionada a um departamento da organização. Por exemplo, Nunes et al (2002), aplica o ABC em um Centro Obstétrico no Hospital de Clínicas de Porto Alegre.
- **Falta de pessoal técnico e/ou especializado**, que conheça a dinâmica de implantação e manutenção do sistema ABC.
- **Desinteresse por parte dos responsáveis pelos hospitais**, devido ao desconhecimento ou desqualificação para utilizar as informações obtidas através do sistema ABC na gestão administrativa. Para ocorrer uma mudança de paradigma na administração, para implementar o ABC com eficácia, é necessária uma reeducação da organização como um todo, mudando a visão funcional hospitalar, para uma visão mais interfuncional.
- **Dificuldade na obtenção das informações contábeis e estatísticas** para implantação do sistema ABC deve-se ao custo e ao tempo despendidos, à complexidade e detalhamento, pois os custos são alocados para diferentes centros de atividades. Isto requer uma análise contábil e estatística para identificar e alocar os custos.
- **Falta de supervisão, treinamento e conscientização do pessoal ligado ao sistema**. Isso porque existe uma preocupação com o corpo clínico e de enfermagem, deixando de lado os profissionais na área de administração hospitalar, e além disto, são poucos os cursos de administração hospitalar, tornando escasso o profissional de saúde nessa área.
- **O aspecto político**, devido à implantação de um sistema de custo é possível uma limitação da autonomia técnica profissional, possibilitando interferência gerencial e o surgimento da responsabilidade social associada à cidadania.

5.2.2 - Vantagens de implantação do sistema de custeio ABC

Segundo Lima (1997), existem várias vantagens do sistema baseado em atividades ABC em relação ao sistema tradicional, que são os seguintes:

- Com o ABC, é possível identificar os custos de cada serviço desenvolvido no hospital, podendo assim compará-los com os pagos pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e outros planos de saúde e também alertar os administradores para que evitem contratos que possam ser deficitários.
- O ABC fornece informações mais precisas de custeio de um hospital do que os custeios tradicionais, possibilitando o planejamento hospitalar de seus gastos operacionais e aplicação mais precisa de seus recursos.
- O ABC fornece informações para que um hospital possa comparar seus custos com outros, e assim determinar a melhor oportunidade para reduzir despesas, e até mesmo desativar serviços.
- O ABC tem como identificar dentro de uma organização de saúde, as atividades que não adicionam valor, mas que consomem recursos sem adicionar valor para os serviços prestados ao paciente. Com isso pode-se desenvolver maneiras para eliminar essas atividades, com isso, tornar o sistema de saúde mais eficaz, com alocação de verbas em atividades geradoras de valor, possibilitando a viabilidade econômica nos hospitais públicos.
- Com o ABC é possível identificar o custo-benefício de diferentes intervenções públicas, como programas de imunizações, programas sanitários, programa de planejamento familiar, programa antitabagismo, programas de controle e combate a doenças sexualmente transmissíveis, etc., devido ao impacto dos atendimentos clínicos nas diversas áreas hospitalares, possibilitando ao governo centralizar maiores recursos em um ou em outro programa.
- O ABC pode tornar o sistema de saúde ideal, que é aquele onde se paga pelo que se usa e usa-se somente o necessário.

Hoje com a redução de receitas e aumentos nas despesas, o ABC pode ser uma ferramenta fundamental para que os administradores hospitalares no controle dos custos e na tomada de decisões saibam exatamente onde tomá-las e como tomá-la.

5.3 - As Vantagens do sistema de custeio ABC nos custos de intensidade de serviços versus sistema de custeio RKW

Abrangem os custos dos cuidados diretamente aplicados no paciente em razão do diagnóstico, procedimentos cirúrgicos e dos pontos de progresso do paciente em direção a sua recuperação.

- No Custeio ABC, serviços tais como, salas de operação, testes de laboratórios, e outros auxiliares, são faturados separadamente de tal forma que o sistema focaliza somente os componentes dos cuidados aplicados durante a estadia do paciente.
- No atual sistema de custeio RKW, sistema que apura o valor do paciente por-dia, inesperado declínio em pacientes-dia pode levar a sérias perdas de receita. Nesse sistema é extremamente difícil verificar onde estão os problemas, e quando são indicados ajustes, existe o risco de que serão feitos em áreas erradas.
- No sistema ABC, todavia, com os centros de custos claramente identificados, pode-se ver quais áreas são afetadas pelas mudanças em volume, e em consequência disso ajustes necessários podem então ser feitos.
- O sistema ABC tem um impacto maior nos pacientes de curta estadia. Contudo é mais justo, pois no atual sistema RKW os pacientes de longa estadia (usualmente pacientes mais idosos e mais doentes, e provavelmente economicamente menos dotados) estão pagando proporcionalmente uma grande parcela das despesas de admissão/alta, subsidiando a hospitalização dos pacientes de curta-estadia.
- No sistema ABC os custos são alocados pelas atividades destinadas ao paciente, no atual sistema RKW de rateio por paciente-dia, se o paciente precisar de menos cuidados médicos ele acaba pagando o mesmo que os pacientes de doenças críticas.

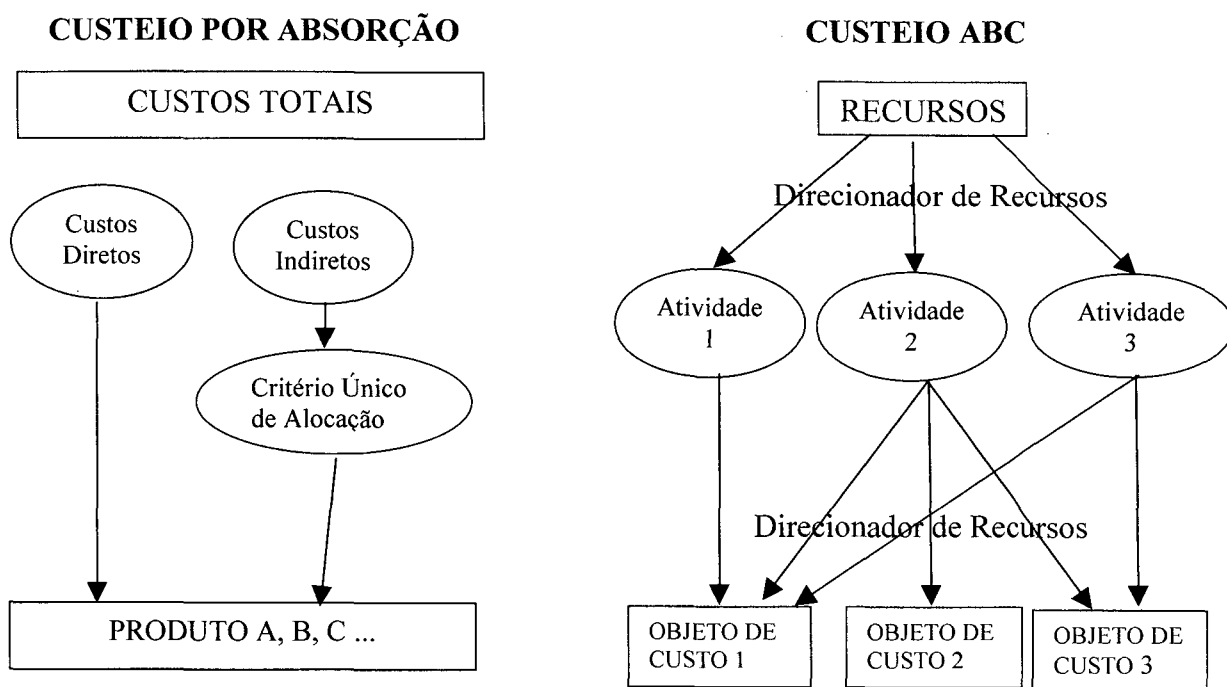
5.3.1 - Principais diferenças entre RKW X ABC

Segundo NAKAGAWA (1993), uma das maiores diferenças entre o sistema ABC e o sistema tradicional de custo, está na utilização dos direcionadores de custos. Os direcionadores de custos seriam os responsáveis pela maior precisão do sistema, no sentido de exatidão dos números, e pela maior utilização dos resultados para auxílio à decisão. O que se

espera da exatidão é a eficiência do processo decisório, enquanto o que se espera da maior utilização dos resultados, é a eficácia deste processo.

Como pode ser evidenciado pela figura abaixo:

Figura V – Custeio por Absorção versus Custeio ABC



Fonte: Pamplona (1993)

Outro fator que diferencia o método tradicional e o ABC é que, com a flexibilidade atual, a mão-de-obra trabalha com vários produtos ao mesmo tempo sendo praticamente impossível apropriar adequadamente as horas de mão-de-obra direta aos produtos, tornando-a ainda menos confiável como base de apropriação no método tradicional.

As distorções são muitas e as informações geradas podem levar a decisões errôneas. Os custos dos produtos provenientes de linhas com mão-de-obra intensiva são sobrecarregados com os custos indiretos originados pelas linhas altamente automatizadas fazendo com que tais produtos pareçam não lucrativos. Assim, linhas de produtos podem ser abandonadas ou até fábricas inteiras podem ser desativadas em função de informações incorretas fornecidas pela contabilidade sobre os custos do processo produtivo.

No quadro III mostrará o comparativo das características observadas entre RKW versus ABC.

Quadro III - Quadro comparativo das características observadas

Diferenças Observadas RKW X ABC		
Itens	RKW	ABC
Objetivo principal do custeio	Custeio através de rateio por absorção, realizado através do volume de atividade produtiva.	Custeio baseado em atividades mede o uso dos recursos consumidos quando realiza atividades, utilizando valor agregado.
Classificação de custos	A proporção dos custos diretos e indiretos e/ou fixos e variáveis depende do tipo da empresa de manufatura.	Praticamente todos os custos são indiretos e, na sua maioria, fixos. Praticamente todos os custos diretos, apesar da baixa proporção, são variáveis.
Custo de implantação	Considera-se baixo custo de implantação.	Alto custo de implantação, devido maior número de direcionadores exigindo maior esforço coleta e manipulação de dados.
Mão-de-obra-direta	Não apropriar adequadamente as horas de mão-de-obra direta aos produtos	Eficaz na apropriação das horas de mão-de- obra direta aos produtos.
Definição das atividades	Facilmente identificadas no processo produtivo.	De difícil identificação, devido a complexibilidade.
Produto e Cliente	Não é fator relevante para identificar o mais relevante.	Identifica o mais lucrativo.
Direcionadores de custos	Facilmente identificado não tem tanta importância na tomada de decisão.	Difícil identificação e de extrema importância para uma tomada de decisão correta, pois causa mudança no desenvolvimento das atividades.
Estoque	Produto é estocável	Não há estoque, pois a produção e o consumo de serviços são simultâneos.
Horas trabalhada	Não influência no processo	Influência no processo, para identificar o custo da atividade, mas é de difícil apontamento devido a complexidade do processo, fundamental para ABC.
Tomada de decisão Gerencial	Decisões são dificultadas devido distorções dos custos dos serviços	Decisões mais precisa, pois pode ser possível a identificação do custo exato de cada serviço.

53.2 - Modelo referencial de Implantação do Sistema de Custeio ABC

Baseando-se nos conceitos e modelos apresentados pelos autores, Nakagawa (1994), Young (1997), Hong (1995), Nunes (2000), Oliveira (1998), a quadro IV sugere um modelo referencial de implantação do ABC.

Quadro IV – Modelo referencial de implantação do ABC

	ETAPAS
P L A N E J A M E N T O	<ul style="list-style-type: none">• Avaliar a necessidade de implantação do ABC• Definir o escopo e o objetivo do projeto• Comprometer a alta gerência• Montar e capacitar a equipe• Elaborar o modelo do ABC• Coletar dados• Desenvolver um sistema de informações
E X E C U Ç Ã O	<ul style="list-style-type: none">• Processar o modelo e treinar os usuários• Preparar relatórios gerenciais específicos• Avaliar periodicamente e assegurar o progresso continuado do modelo• Utilização do ABM

Fonte: Pamplona (1993, p.23)

Esse modelo não é único, mas pode servir de guia para que uma empresa realize a implantação de um projeto ABC. Apesar de ser um conceito universal, a implementação bem-sucedida do ABC não será igual em todas as organizações e deverá ser adaptada a uma estratégia, estrutura, capacidade e necessidade única da empresa.

6 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

De acordo com a caracterização realizada, o sistema de apuração de custos do Hospital Universitário da UFSC pode ser considerado satisfatório. O sistema de custeio RKW, adaptado pela equipe técnica do Hospital Universitário, tem dado respostas rápidas e com baixos custos operacionais.

Apesar disso o sistema implantado no Hospital Universitário da UFSC apresenta uma série de estrangulamentos, necessitando de mudanças que aproximem seus resultados dos verdadeiros custos de produção.

Também detectou-se a necessidade de implementar as atualizações periódicas para melhor acompanhar a evolução da estrutura de produção dos serviços hospitalares, além de dinamizar as áreas tecnológica e gerencial.

Neste contexto, o sistema de custos ABC surge como alternativas para estas necessidades. Com o sistema de custeio ABC poderá se conhecer o valor de cada atividade para a obtenção do objeto de custo, objetivando um diferencial competitivo, já que em muitos casos não se conhece os custos, somente os preços. Isso impossibilita a verificação do valor exato de cada serviço, deixando o administrador hospitalar sem poder de decisão frente aos contratantes de serviços, e sujeito às tabelas de preços fixados pelo SUS (Sistema Único de Saúde) e por outros convênios.

Alem disso, no sistema de custeio ABC os custos indiretos são analisados de maneira mais eficaz do que nos métodos tradicionais, o que interessa muito mais aos hospitais, onde os custos indiretos são predominantes nos custos totais.

Não obstante, o sistema de custos ABC apresenta distorções que podem comprometer seus resultados. O nível destas distorções é função dos direcionadores usados. É o direcionador de custos de um grupo de recursos, ou de atividades, que determina quais os recursos ou atividades que podem ser agrupados. Assim, os custos do sistema ABC dependem da quantidade dos direcionadores adotados.

Outro fator que também deve ser levado em consideração, no momento de se substituir um sistema tradicional pelo sistema ABC, é o custo de implantação operacional, o que é decisivo para a tomada de decisão.

Finalmente, recomenda-se ao HU da UFSC que inclua no seu planejamento a realização de um estudo de viabilidade implantação de um método de custeio baseado em atividades (ABC), haja visto as evidências favoráveis diagnosticadas neste trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

CARDOSO NETO, Felicíssimo. **Contabilidade de Custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão**. 3ªed. São Paulo: Saraiva, 1985. 285 p.

CERQUEIRA, Sebastião A. R. **Estudo da Função Extensionista e Assistencial do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1996. Tese (Mestrado).

DUTRA, Rubens R. **Estratégia para Implantação de um Sistema de Apuração de Custo Hospitalar**. Disponível em : <http://www.hu.ufsc.br/frame1.estrategia.htm>. Acesso em: 20 jul 2002.

FIGUEIREDO, Reginaldo Santana. **Sistema de apuração de custos: Gestão Agroindustrial**. São Paulo. Ed. Atlas, 1997.

HONG, Yuh Ching. **Gestão baseada em custo por atividade**. São Paulo. Ed. Atlas, 1995. 125 p.

LEONE, George Guerra. **Custo Um Enfoque Administrativo**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1985. 573p.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity-Based Costing para hospitais**. São Paulo, 1997. Dissertação de Mestrado em Administração Contábil e Financeira. EASP/FGV.

KLIEMAM NETO, Francisco j. **Apostila de Custos Industrial**. Joinville, 1986. (associação Industrial e Comercial de Joinville).

KUPFER, David e CORREA, Paulo Guilherme. **Padrão de Concorrência e Dinâmica Competitiva: O caso da Indústria Brasileira de Máquinas-Ferramenta**. IEI/UFRJ, Rio de Janeiro. 1991 (discussão nº 264).

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custo**. 4 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1990, 310p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custo**. 6 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1998, 388p.

MATTOS, João Geraldo. **Sistema de Apropriação de Custo do Hospital Universitário da UFSC: Um Diagnóstico da Situação Atual**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1998. Especialização.

MATTOS, João Geraldo; HÉKIS, Miriam Idalina et al. **Manual de Apuração de custos Hospitalares – serviço de controle financeiro**. Florianópolis: Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, 1987.

MATTOS, João Geraldo; HÉKIS, Miriam Idalina et al. **Relatório Anual do HU/UFSC**. Florianópolis: Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistema e Implementação JIT/TQC**. São Paulo: Ed. Campus, 1993. 111p.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1994. 95p.

NUNES, Renato dos Santos. BITTENCOURT Otávio Neves da S. BICCA, Ellen Vroblewski. **CONTRIBUIÇÕES DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES PARA GERENCIAMENTO DE CUSTOS HOSPITALAR PELO METODO ABC**. 10 de jun. 2002. Disponível em: <<http://www.cbccomp.univa.br/pdf>>. Acesso em: 20 de mar. 2003.

OLIVEIRA, Alcides. **Programa de Custos ABC**. 13 de ago. 1998. Disponível em : <http://geocities.com/soho/lofts/7484/bd004.html>. Acesso em : 15 set. 2002.

PAMPLONA, Edson O. **As inadequações do Sistema Tradicional de Custos em um novo ambiente de fabricação.** *Revista Produção*, Vol. 3 nº. 2, 1993.

PAMPLONA, Edson O. **Contribuição Para A Análise Crítica Do Sistema De Custos Abc Através Da Avaliação De Direcionadores De Custos.** São Paulo. Fundação Getúlio Vargas 1997 161 p. (Tese, doutorado Administração Contábil e Financeira).

PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão da Qualidade no Processo: A qualidade na produção de bens e serviços.** São Paulo: Ed. Atlas, 1995. 286 p.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: Técnicas para Analise de Indústrias e da Concorrência.** Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1989. 362p.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva.** Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1989. 343p.

SALVATORE, Dominick. **Microeconomia.** São Paulo: Ed. Mcgrall-Hill do Brasil, 1984, 476 p.

SHANK, John k. GOVINDARAJAN, Vijav. **Gestão Estratégica de Custo: A nova ferramenta para vantagem.** Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1995. 340p.

YOUNG, Ernst. **Gestão Total dos Custos.** 13ªed. São Paulo: Ed. Record, 1997.350p.

ANEXOS

ANEXO I

ORDEM DE PRODUÇÃO								
P N° _____			Quantidade programada: _____			Data Início: _____		
Cliente _____			Quantidade Executada: _____			Data Acabam: _____		
MATERIAL DIRETO			MÃO-DE-OBRA DIRETA			CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO		
DATA	N° REQ.	VALOR	DATA	N° REQ.	VALOR	DATA	N° REQ.	VALOR
TOTAL			TOTAL			TOTAL		

Fonte: Mattos (1998)

ANEXO II

CONSUMO MENSAL

PRODUTO	INDICADOR	QUANTIDADE	VALOR UM. (R\$)	TOTAL (R\$)
Água	m³			
Oxig. líquido	m³			
Oxig. Gasoso	m³			
Ar compr.	m³			
Nitrogênio	m³			
Prot. De Azoto	Kg			
Acetileno	Kg			
CO2	Kg			
GLP	Kg			
Óleo BPF	Kg			
Óleo Diesel	Litros			
Energia Eletr.	Kw/h			
TOTAL				

Florianópolis ____/____/____.

Fonte: Mattos (1998)

ANEXO III

UFSC - HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
DAF - SEÇÃO DE CUSTO E ORÇAMENTO
Planilha para rateio do custo com Telefone, água e Energia

MES MARÇO/98

kw/h (R\$)	0,093940764		
Valor Água:		Dias do mês	
Valor Energia Rateio:	23.012,23	Quantidade consumida	
Valor Energia C. Term.:	6.212,46	Valor (R\$)	

C. CUSTO	ÁGUA		ENERGIA	
	%	Valor	%	Valor
Administração	0,45	128,08	8,57	1.972,15
Condomínio	5,54	1.576,76	7,61	1.751,23
C. Térmica	13,73	3.907,74		6.212,46
Nutrição	12,84	3.654,43	7,96	1.831,77
Transportes	0,45	128,08	0,99	227,82
Limpeza	5,50	1.565,37	0,99	227,82
Almoxarifado	0,45	128,08	0,99	227,82
Manutenção	0,45	128,08	3,97	913,59
Lavanderia	13,73	3.907,74	22,23	5.115,62
Farmácia	1,19	338,69	0,60	138,07
C.M.E.	8,26	2.350,90	0,99	227,82
S.P.P.	0,45	128,08	0,99	227,82
Gasoterapia		-		-
S. Social	0,45	128,08	0,99	227,82
Radioisótopos	0,45	128,08	0,99	227,82
Hemoterapia	0,92	261,84	0,99	227,82
Radiologia	0,37	105,31	1,78	409,62
Ultrassonog.	0,09	25,62	0,19	43,72
Lab. Pat. Cl.	1,83	520,84	2,97	683,46
Eletrodiag.	0,45	128,08	0,99	227,82
Anat. Patológica	0,92	261,84	0,99	227,82
Hemodinâmica	0,92	261,84	0,99	227,82
Hemodiálise	0,92	261,84	0,99	227,82
U.T.I.	1,83	520,84	1,98	455,64
Neonatologia	1,83	520,84	1,98	455,64
Centro Cirúrgico	0,92	261,84	1,98	455,64
Centro Obstétrico	0,92	261,84	1,98	455,64
Cl. Med. Masc. I	1,83	520,84	1,98	455,64
Cl. Med. Masc. II	1,83	520,84	1,98	455,64
Cl. Med. Feminina	1,83	520,84	1,98	455,64
Cl. Pediátrica	1,83	520,84	1,98	455,64
Cl. Cirúrgica I	1,37	389,92	1,98	455,64
Cl. Cirúrgica II	1,37	389,92	1,98	455,64
Cl. Ginecológica	1,37	389,92	1,98	455,64
Aloj. Conjunto	1,37	389,92	1,98	455,64
Ambulatórios	1,83	520,84	0,99	227,82
Emergência	1,83	520,84	0,99	227,82
Quimioterapia	0,45	128,08	0,19	43,72
Farm. Industrial	3,66	1.041,68	0,18	41,42
Costura	0,18	51,23	3,97	913,59
Ensino	2,02	574,92	0,99	227,82
Esc. Ed. Infantil	0,92	261,84	0,18	41,42
Coord. Esp. Inf.	0,45	128,08	0,99	227,82
Resid. Médica		-		-
Total	100,00	28.481,29	100,00	29.224,69

custo/plan-man